

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aspekty daně z příjmů právnických osob v podmínkách České republiky
Aspects of Corporate Income Tax in Conditions of the Czech Republic

Student: Markéta Tvrdá

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student: **Markéta Tvrdá**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Aspekty daně z příjmů právnických osob v podmínkách České republiky**
Aspects of Corporate Income Tax in Conditions of the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Význam a úloha daní
3. Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob
4. Zhodnocení možností optimalizace daňové povinnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1120 s. ISBN 978-80-7263-867-3.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

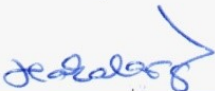
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

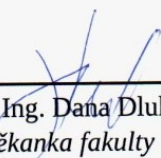
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 4, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 7. 5. 2015

Markéta Tvrda

Markéta Tvrda

Obsah

1	ÚVOD.....	5
2	VÝZNAM A ÚLOHA DANÍ.....	7
2.1	DAŇ.....	7
2.2	FISKÁLNÍ POLITIKA	9
2.3	VÝVOJ DANÍ.....	12
2.4	DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY	15
2.5	FUNKCE DANÍ	18
2.5.1	Fiskální funkce.....	18
2.5.2	Alokační funkce	18
2.5.3	Redistribuční funkce	20
2.5.4	Stabilizační funkce.....	20
2.5.5	Stimulační funkce	20
3	KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	21
3.1	PRÁVNICKÁ OSOBA.....	21
3.2	POPLATNÍK DANĚ Z PŘÍJMU.....	21
3.3	DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB	23
3.4	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ A JEHO ÚPRAVA NA ZÁKLAD DANĚ.....	23
3.5	ÚPRAVA ZÁKLADU DANĚ	25
3.5.1	Daňová ztráta	25
3.5.2	Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	25
3.5.3	Odpočet na podporu odborného vzdělávání	26
3.5.4	Bezúplatné plnění.....	26
3.6	DAŇOVÁ POVINNOST	26
3.6.1	Splatnost daňové povinnosti	27
3.7	OPTIMALIZACE DANĚ.....	29
3.7.1	Odpisy	30
3.7.2	Pohledávky.....	33
3.7.3	Rezervy	35
3.7.4	Náklady spojené se zaměstnanci.....	36
3.7.5	Škody a jejich náhrady	38
4	ZHODNOCENÍ MOŽNOSTÍ OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI	40
4.1	VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ROK 2013	40
4.2	VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ROK 2014	47
4.2.1	Daňová ztráta	47
4.2.2	Vyšší daňové odpisy	48
4.2.3	Kombinace komponentního odpisování s tvorbou rezervy na opravu HM	51
4.2.4	Paušální výdaje na dopravu	52
4.2.5	Prodej podílu vztahující se k dceřiné společnosti	54
4.3	VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ROK 2015	57

4.3.1 Degresivní odpisování	57
4.3.2 Stravenky	58
4.3.3 Fúze sloučením	59
4.3.4 Snížení ostatních nákladů	59
5 ZÁVĚR.....	61
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	63
SEZNAM ZKRATEK.....	66
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1 Úvod

Daně jsou důležitým příjmem státního rozpočtu jak v České republice, tak v ostatních zemích a právě s tímto je spojeno mnoho povinností, jednou z nich je jejich odvod do již zmíněného státního rozpočtu, neboť daně jsou důležitou součástí fiskální politiky státu. Výběr daní je potřebný k financování různých infrastruktur, jako je třeba armáda, zdravotní péče, starobní důchod a jiné. Ne všichni tuto povinnost plní. Platba daní sice připadá na každého z nás, ale nastává čím dál více situací, kdy se můžeme setkat s daňovými úniky. Existují také daňové ráje, za které se považují určité oblasti nebo státy, používající velmi nízké nebo nulové sazby daně. Pozoruhodnou myšlenkou by bylo přesunout do takové země sídlo korporace nebo přímo ji na tomto území založit. Došlo by ihned k výrazné úspoře daní a také k dalším výhodám, např. zaujetí zahraničních investorů nad tímto faktem.

Daně jsou placeny z příjmů, majetku či spotřeby, ale jak se postupovalo za dob minulých? Nemůže být opominut jejich dlouhý vývoj v naší společnosti, počátky sahají až do středověku, např. ve starém Egyptě (přibližně 3 tisíce let př. n. l.), dále se objevovaly v Řecku a antickém Římě. Dříve se tyto platby vyskytovaly spíše jako nepravidelné a dobrovolné, ale na základě postupných reforem se s daněmi můžeme seznámit v dnešní podobě. V České republice došlo k mnohým změnám, jedním z důležitých mezníků byla berní soustava a určitý vliv na daňovou soustavu měl také vstup České republiky do Evropské unie. Může být předpokládáno, že vzhledem k tomu, jak se daně postupně časem vyvíjely, budou se i nadále měnit podle potřeb státu a také vlivů Evropské unie.

Tématem bakalářské práce je zvolena tato problematika, jelikož nás obklopuje každodenně a je potřeba znát základní charakteristiky, či mít přehled o této oblasti. Cílem práce je dojít k neoptimálnější výši daně z příjmu právnických osob při použití legálních prostředků, tedy k nejvhodnějšímu řešení a mezi základní metody, které byly použity v této práci, patří analýza daňových povinností a jejich různých způsobů optimalizace, komparace v rámci jednotlivých možností.

Tato práce se skládá z pěti částí, přičemž první část je tvořena úvodem a poslední závěrem. Prvně je pohlíženo na tuto problematiku z hlediska teoretického a poté z hlediska praktického, přičemž je práce zaměřena na daň z příjmu právnických osob.

Obsahem druhé kapitoly je význam a úloha daní. Bude zde zmíněno, co „daň“ znamená, jaké principy a prvky s tímto pojmem souvisí. Dále se práce zabývá stránkou

fiskální, jelikož daně jsou významnou položkou státního rozpočtu a tvoří tak s ostatními složkami jeho největší příjem. Nezbytně nutné je jmenovat některé vlastnosti daní a jejich vývoj v celé historii lidstva, proto si tyto vlastnosti a poté vývoj ukážeme, avšak velmi stručně. Nakonec bude uveden daňový systém České republiky a vyjmenovány základní funkce daní.

V třetí části se práce zabývá konstrukčními prvky daně z příjmu právnických osob. První podkapitola je zaměřena na tuto konkrétní daň a jsou zde uvedeny jednotlivé položky, které tvoří nedílnou součást jejího výpočtu. Po těchto krocích bude stanovena konečná daňová povinnost a vše, co s ní souvisí – splatnost daně a odvod do státního rozpočtu pomocí daňového přiznání. V poslední podkapitole je zachycena problematika optimalizace daně z příjmů právnických osob. Teoreticky budou vysvětleny možné tyto způsoby a některé z nich aplikovány na praktickém případě v další kapitole.

Jak předchozí část práce napovídá, v předposlední kapitole je obsažen hlavní cíl bakalářské práce a tím je optimalizace daně z příjmu právnických osob. Zde bude výstižně zmíněn postup k dosažení co nejmenších odvodů obchodní korporace do státního rozpočtu, tedy stanovení optimální daňové povinnosti. V této části je vycházeno z praktického příkladu reálné akciové společnosti, v němž budou použity skutečné informace jednotlivých položek potřebných k výpočtu daňových povinností a také jich samotných za jednotlivé roky. Její název nebude zveřejněn, jelikož autorka se dohodla s akciovou společností, že tyto informace zůstanou utajeny a došlo ke změně daňového identifikačního čísla, identifikačního čísla a sídla korporace.

2 Význam a úloha daní

Daně plní důležitou funkci v našem státě, ale nejdříve, než se jimi budeme zabývat, musíme si ujasnit některé základní pojmy.

2.1 Daň

Daň lze chápat jako zákonem stanovenou, povinnou a zpravidla se opakující platbu fyzických osob nebo právnických osob, která je hlavním příjmem státního rozpočtu České republiky (Široký, 2008). Důvod pro toto tvrzení je jednoduchý. Jakmile se podíváme okolo sebe, vidíme velmi rozsáhlou strukturu společnosti, do níž patří např. občan, podnikající osoba nebo podnik. Z širšího pohledu řečeno, lidé používají určité statky, které musí být z něčeho financovány – zde se dostáváme k bodu státního rozpočtu. Do státního rozpočtu je pak nutné tyto peněžní prostředky patřičným způsobem přesunout a to formou daní, které jsou placeny ze služeb, neprovozovaných podnikatelskou formou, např. ze zajišťování obrany země, poskytování vzdělávání a další, dále z majetku či příjmu.

Nevima (2011) tvrdí, že státní rozpočet je jednou ze složek veřejného rozpočtu České republiky, připravuje ho Ministerstvo financí ČR a poté Vláda ČR tento návrh předloží pouze Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR, ne však Senátu, aby jej schválila. Státní rozpočet by měl být přibližně vyrovnaný, tedy příjmy by měly pokrývat výdaje, ale ve většině případů dochází k deficitu, kdy příjmy nestačí na krytí výdajů. Pokud tento návrh není přijat, hospodaří se státním rozpočtem z minulého roku. Do státního rozpočtu nejen odvádíme daně, ale také jsou z něho vypláceny různé výdaje. Tyto výdaje mají široké uplatnění, patří zde např. výdaje na sociální a důchodovou politiku.

Daň dále lze chápat jako závazek vůči státu, kdy věřiteli vzniká právo na plnění od dlužníka a dlužník má povinnost uhradit tento závazek. Daně jsou placeny buď pravidelně (např. důchodové daně) nebo jednorázově, pokud dojde ke splnění určité skutečnosti, např. daň dědická, která se zahrnuje do daně z příjmu (Široký, 2008). Opakující pravidelnou platbou se rozumí jejich placení v určitém intervalu. Tyto intervaly mají různou délku a záleží pak na druhu daní, které podléhá náš příjem, služby nebo majetek (Nevima, 2011).

Nevima (2011) tvrdí, že povinnost platit daně znamená, že neexistuje možnost, aby někdo byl této povinnosti zproštěn. Daně působí na každého z nás a jsou řízeny zákonem. S tímto pojmem souvisí také téma veřejných statků a jejich vlastností, které budou podrobněji uvedeny níže.

Pro realizaci daňových příjmů státního rozpočtu jsou typické tři principy:

1. princip nenávratnosti,
2. princip neekvivalence,
3. princip nedobrovolnosti.

Kubátová (2010) tvrdí, že pokud se pozastavíme nad principem nenávratnosti, znamená to, že vybrané daně jsou nevratné. Nelze udělat jakoukoliv činnost, abychom protihodnotu v podobě platby získali zpět. Dále princip neekvivalence nám říká, že v okamžiku, kdy dojde k platbě daně, není pro tuto daň stanoven konkrétní účel, nýbrž bude sloužit pro veřejný rozpočet a poté se finanční prostředky použijí na různé účely. Jako poslední si vysvětlíme princip nedobrovolnosti, který spočívá v tom, že daně jsme povinni platit ze zákona. I když jsou tyto platby nedobrovolné, je třeba tuto povinnost dodržovat. Pokud nebude plněno toto přiznání daně, budou udělovány sankční prostředky od finančních institucí.

Při využívání státního rozpočtu a dalších nástrojů (např. daně, cla), hovoříme o fiskální politice, jejímž cílem je uvést ekonomiku do rovnováhy, tzn., nebude zde deflační mezera ani inflační mezera, a také dosahovat jejího růstu prostřednictvím státního rozpočtu. Deflační mezerou lze chápat situaci, kdy skutečný stav produktu je menší než potenciální produkt a skutečná míra nezaměstnanosti je vyšší než přirozená míra nezaměstnanosti, přičemž potenciální produkt chápeme jako HDP¹ při průměrném využití výrobních faktorů, nezávislý na pozici ekonomiky v hospodářském cyklu. Naopak inflační mezerou můžeme uvést takovou situaci, kdy skutečný stav produktu je vyšší než potenciální produkt a skutečná míra nezaměstnanosti je menší než přirozená míra nezaměstnanosti (Nevima, 2011).

Dalším příjmem veřejných rozpočtů jsou poplatky a zápůjčky. Poplatky na rozdíl od daní se vyznačují svou účelností, dobrovolností a většinou nepravidelností. Platí zde princip návratnosti a jsou ekvivalentní, zatímco zápůjčky jsou úvěrovým příjmem veřejného rozpočtu. Z teoretického hlediska lze snadno rozeznat rozdíl mezi daněmi a poplatky, avšak v praxi je to mnohdy obtížné (Široký, 2008).

¹ Veškerá finální produkce vyrobená výrobními faktory v dané zemi za sledované období, viz Kliková, Kotlán (2012, str. 65).

2.2 Fiskální politika

Daně spadají do skupiny nepřímých nástrojů hospodářské politiky a pomocí nich (i dalších nástrojů) se snažíme ovlivňovat ekonomické a sociální procesy ve společnosti. Jak zmiňuje Kliková, Kotlán (2012) a Široký (2008), cílem této politiky je dosažení nízké míry nezaměstnanosti a udržet vyvážený ekonomický růst. Základními nástroji jsou vestavěné stabilizátory a diskreční opatření. Za **diskreční opatření** lze považovat jednorázové rozhodnutí o fiskálních opatřeních, které jsou realizovány podle zhodnocení makroekonomické situace a okolností s nimi spojených, vyžadují schválení parlamentem, např. změny daňových sazeb. Tyto změny mají vliv na změnu reálného hrubého národního produktu², mají tedy vliv na agregátní nabídku a poptávku.

Nevima (2011) a Široký (2008) tvrdí, že dalším nástrojem fiskální politiky jsou **vestavěné stabilizátory**, které jakmile budou uvedeny do hospodářství určitým diskrečním rozhodnutím, začnou působit automaticky a nevyžadují žádná další rozhodnutí hospodářsko-politického centra. Zavádějí se, aby se skutečně vyrobený produkt co nejméně odchyloval od potenciálního produktu (viz podkapitola 2.1). Vestavěné, někdy také „automatické“ stabilizátory, jsou konstruovány tak, aby automaticky zmírňovaly výkyvy v ekonomice, tzn., aby zmírňovaly expanzi v období růstu ekonomiky tím, že automaticky omezují výdaje, čímž působí restriktivně, a aby zmírňovaly ekonomický pokles tím, že automaticky zvyšují výdaje, čímž působí expanzivně.³

Mezi konkrétní typický příklad vestavěných stabilizátorů patří např. pojištění pro případ nezaměstnanosti. Při růstu ekonomiky, kdy je zřejmé, že nezaměstnanost dosahuje vysokých hodnot, dochází k vytvoření kompenzačního fondu, jelikož zaměstnaní platí pojištění. Takto dochází ke zmírnění vzestupu, což je potřebné právě tehdy, jestliže by mohla nastat možnost „přehřátí“ ekonomiky. V období recese, pro které je charakteristické, že se nezaměstnanost zvyšuje, začnou být vypláceny podpory pro nezaměstnané z kompenzačního fondu a tím dochází k eliminaci nižších příjmů (Nevima, 2011, Kliková, Kotlán, 2012). Dalším příkladem můžeme uvést progresivní daně z příjmu. V době, kdy dochází k nominálnímu a reálnému růstu důchodů, tak tento růst má za následek zvyšování daně

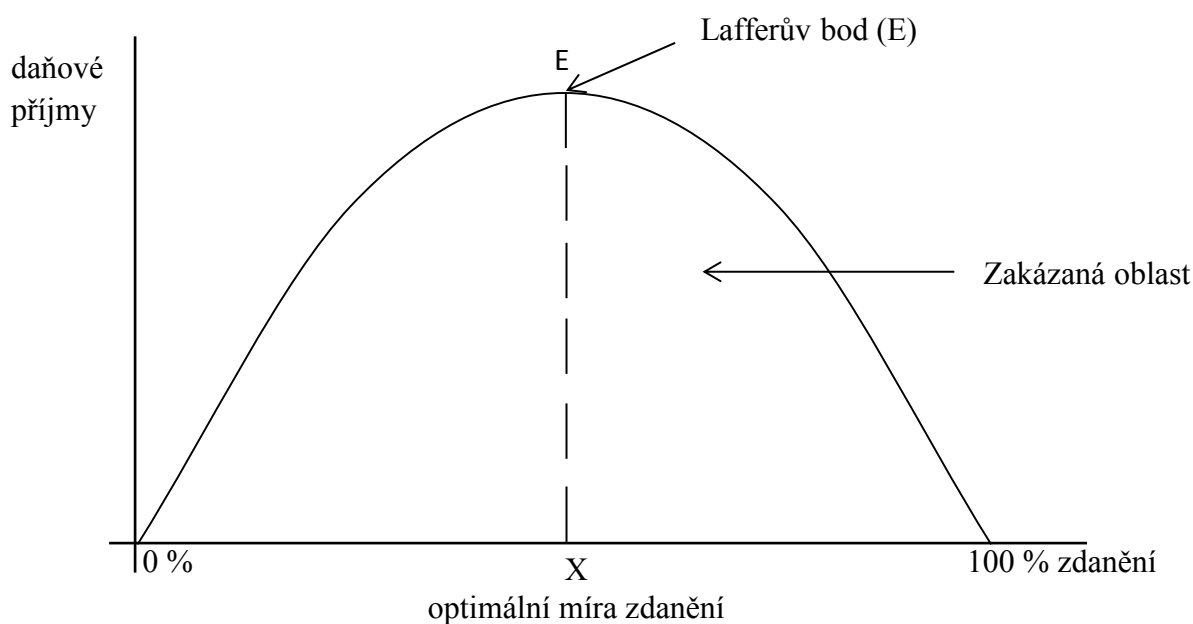
² Reálný hrubý národní produkt znamená hodnotu celkové finální produkce vyrobené výrobními faktory národních firem příslušné země za určité období a to jak na území této země, tak v zahraničí, Kliková, Kotlán (2012, s. 65).

³ FINANCE.CZ. *Fiskální politika* [online]. [cit. 1. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/makrodata-eu/statni-rozpocet/fiskalni-politika/>.

z těchto důvodů, avšak v době hospodářské recese, kdy se předpokládá, že mzdy a příjmy klesají, dochází k nižší míře zdanění a další (Šíroký, 2008).

Důležitou informací o tom, kolik daní se vybere při určité úrovni daňového pásma, nám ukazuje **Lafferova křivka** (viz Obr. 2.1). Kliková, Kotlán (2012) a Nevima (2011) tvrdí, že Lafferova křivka je důkazem nesouladu nejvyššího možného zdanění s nejvyšším příjmem veřejných rozpočtů. Můžeme zde vidět optimální bod E, kdy v tomto okamžiku nejvíce generují daně pro státní rozpočet a také je zajištěna maximální výkonnost daní (bod X), tedy příjem se zvyšuje pouze do tohoto bodu. Pokud dojde ke zvýšení úrovně zdanění, příjem daní do veřejného rozpočtu se snižuje, neboť toto vyšší zdanění odrazuje subjekty od zvyšování výkonu, od práce.⁴

Obr. 2.1 Lafferova křivka



Zdroj: Kliková, Kotlán (2012), vlastní zpracování

Jak bylo zmíněno, dochází k odvodu daní z příjmů do veřejného rozpočtu. Můžeme si zde ukázat, v jakém množství byly tyto daně, týkající se pouze právnických osob, odvedeny dle Tab. 2.1.

⁴ BUSINESS.CENTER.CZ. *Lafferova křivka* [online]. [cit. 12. 11. 2014]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p975-Lafferova-krivka.aspx>.

Tab. 2.1 Daňové příjmy sektoru vládních institucí (mld. Kč)⁵

Roky	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Daně z příjmů nebo zisků společnosti vč. zisků z držby	129	135	154	171	162	132	127	129	127	130

Zdroj: vlastní zpracování

Dle Tab. 2.1 je zřetelné, že od roku 2004 až do roku 2009 se daně z příjmu právnických osob odvedené do vládního sektoru zvyšovaly, avšak v roce 2009 nastal pokles, který byl způsoben pravděpodobně hospodářskou krizí, docházelo k snižování příjmů a tedy výběru nižších daní. Tato krize se projevila i na deficitu vládního sektoru (příjmy jsou nižší, než výdaje), který poklesl na 1,5% HDP v roce 2013. Po roce 2009 se daňové příjmy vládních institucí opět začínají zvyšovat.

Strategie pro rok 2015 (viz Tab. 2.2) je zaměřena především na domácí ekonomiku, přičemž se předpokládá deficit ve výši 2,3 % HDP. V dalších letech se ekonomika bude přibližovat svému potenciálu a celkový schodek vládních institucí v roce 2016 poklesne na 2 % HDP a v roce 2017 na 1,7 % HDP.

Tab. 2.2 Výhled příjmů sektoru vládních institucí (mld. Kč)⁶

Roky	2014	2015	2016	2017
Daň z příjmu práv. osob	135	140	144	150

Zdroj: vlastní zpracování

Po tomto znázorněném přehledu příjmů do veřejného rozpočtu si můžeme položit otázku, jak docílit jejich vyšších hodnot prostřednictvím jiných složek než pouze daněmi? Jestliže se nacházíme v deficitu státního rozpočtu, zvýšení bychom dosáhli už výše zmíněnými daněmi a to zvýšením daňové sazby, ovšem toto zvýšení nesmí být příliš vysoké, neboť by docházelo k demotivaci pracovníků, jak ukazuje Obr. 2.1. Další možný způsob zvýšení příjmů veřejného rozpočtu je vydání státních dluhopisů. Tyto dluhopisy mají vysoké

⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MF: Fiskální výhled ČR ze dne 30. 5. 2014 [online]. MF [30. 5. 2014]. Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/fiskalni-vyhled/2014/fiskalni-vyhled-kveten-2014-18004>.

⁶ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MF: Fiskální výhled ČR ze dne 30. 5. 2014 [online]. MF [30. 5. 2014]. Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/fiskalni-vyhled/2014/fiskalni-vyhled-kveten-2014-18004>.

procento jistoty splatnosti a jsou nejlépe hodnocenými, proto se vždy najde nějaký ekonomický subjekt, který takové dluhopisy odkoupí a tím půjčuje vládě finanční prostředky. Dalším způsobem je poskytnutí úvěru centrální bankou nebo prodej státního majetku v privatizaci (Kliková, Kotlán, 2012).

2.3 Vývoj daní

Jak tvrdí Starý (2009), vznik daní je spojen se vznikem organizovaných států, ale jejich vývoj datujeme již v otrokářské společnosti (starý Egypt, Řecko a Řím). Nejdříve daně měly naturální povahu, kdy byly sestavovány z výtěžků půdy a odvozovaly se z absolutního vlastnického práva panovníka, jinde byly pouze dobrovolné. Později vznikaly poplatky za držení dobytka, domovní a další, které byly odváděny. Za předchůdce daní se považují regály, domény, kontribuce a akcízy. Domény představovaly odvody z výnosů panovníka a regály poplatky za propůjčení práv, které patřily pouze panovníkovi, např. právo lovu, vaření piva. Za formu přímých daní byly považovány kontribuce, které se vybíraly z hlavy (musel být zaveden seznam, který by obsahoval všechny obyvatele země), majetku a výnosu. Zajímavá byla forma vybírání daní. Nejdříve musel být výnos schválen panovníkem, poté byl rozdělen na jednotlivá města a toto město jej rozdělovalo přímo poplatníkům nebo obyvatelům. Formu nepřímých daní představovaly akcízy a mohly jsme se s nimi setkat ve dvou podobách. V první jako daň z oběhu zboží (spotřební daň) a v druhé jako obchodovaná daň.

Na území České republiky byla zavedena v 10. století první povinně placená daň za doby vlády Boleslava I., která se nazývala *tributu pacis* „daň míru.“ Touto daní byli zatíženi všichni svobodní rolníci. Výjimku v placení daní měla však šlechta a církev, jelikož u nás platilo učení o trojím lidu (církev měla pečovat o spásu společnosti). O daňové soustavě začínáme hovořit v roce 1517, kdy byl přijat berní předpis stavovského sněmu (vzniká berní soustava) a v 17. století jsme se mohli setkat s daní majetkovou, domovní, prodejní a daní důchodovou. Existovala také daň přepychová, která se platila z prodeje zlata nebo šperků. Další významný vývoj nastal za doby Marie Terezie, jelikož byl zaveden revisitační katastr. Na jeho základě se platila pozemková daň a obsahovala rozdělení půdy (jaká část komu patřila). Také začíná mít dlouhodobější význam daň výdělková, příjmová a daň dědická, které je podrobena dědictví, odkazy pro případ smrti, ale i na základě posloupnosti dědiců využívání jmění. Výdělkové dani podléhala zaměstnání, které směřovaly k dosažení zisku, a tato daň byla zavedena v roce 1812. V pozdějších letech bylo zrušeno Josefem II. učení

o třech stavech. Postupem času došlo ke změnám daní a také povinností k nim (Starý, 2009).

Dvojí podobu začala mít daň domovní, jednak jako činžovní daň (v hlavních městech) a třídní daň (v městech ostatních), u které byl zdaňován výnos pronajatých i nepronajatých budov. Důležitým rokem byl 1868, kdy se v českých zemích objevila úroková daň. Důvod pozdního založení daně byly obavy z možného přesunu kapitálu a malý rozvoj úrokového podnikání. Mezi další přímé daně do roku 1918 patřila daň z příjmu (důchodová daň) a daň z vyššího služného. Daň důchodová navazuje na starší daň z hlavy, platů, penzí veřejných a soukromých úředníků. Postupem času se z této dani stala jedna z nejvýznamnějších přímých daní a daň z vyššího služného byla specifikou daní z příjmu. Subjekty byly zaměstnanci ve státní a soukromé službě, u nichž byl plat vyšší než 4000 zlatých a po změně na korunovou měnu 6400 korun za rok. Mezi nepřímé daně do roku 1918 patřily cla, potravní daň, cukerní daň, lihová daň, pivní daň, petrolejová daň, potravní daň z masa spotřebovaného mimo velká města a potravní daň z vína prodávaného na venkově (Starý, 2009).

Můžeme tedy říci, že po vzniku Československé republiky byl převzat daňový systém Rakousko-Uherska a existovaly dávky přímo vyměřované a nepřímo vyměřované. Po druhé světové válce byla provedena reforma daňové soustavy, vzniká zemědělská a všeobecná daň (místo dani z obratu a spotřebních daní). Daňový systém se poté začíná dělit na daně, které jsou placené podnikovou sférou a na daně a poplatky, které jsou placené obyvatelstvem. Dříve tedy platilo nepravidelné vybírání daní a velice často byl tento výběr pouze dobrovolný, později se však stal pravidelným a povinným (Šíroky, 2008).

Důležitým rokem se stal rok 1993, kdy proběhla daňová reforma, která se týkala všech daní a tato reforma výrazně ovlivnila ekonomiku státu. Podrobněji si tuto reformu ukažme na Obr. 2.2. Díky ní můžeme vidět dnešní, avšak po následujících rocích trochu pozměněnou, daňovou soustavu.

Obr. 2.2 Srovnání daní České republiky po reformě k 1. 1. 1993 a před reformou

Daň z příjmu fyzických osob	<ul style="list-style-type: none"> • daň ze mzdy • daň z příjmů z literární a umělecké činnosti • daň z příjmů obyvatelstva
Daň z příjmu právnických osob	<ul style="list-style-type: none"> • odvody (ze zisku, z objemu mezd) • důchodová daň (ze zisku, objemu mezd) • zemědělská daň (ze zisku, objemu mezd)
Daň z nemovitostí	<ul style="list-style-type: none"> • domovní daň • zemědělská daň z pozemku
Daň dědická	<ul style="list-style-type: none"> • notářský poplatek za dědictví
Daň darovací	<ul style="list-style-type: none"> • notářský poplatek z darování
Daň z převodu nemovitostí	<ul style="list-style-type: none"> • notářský poplatek z převodu nemovitostí
Daň silniční	
Daň z přidané hodnoty	<ul style="list-style-type: none"> • daň z obrátu
Spotřební daně	<ul style="list-style-type: none"> • daň z obrátu

Zdroj: Šíroký, Jan a kol. (2008, s. 45)

V roce 2008 se setkáváme s energetickými daněmi a jednou ze změn roku 2014 bylo převedení daně darovací a dědické do daně z příjmu. Jelikož obě daně už nejsou vedeny zvlášť, mohou být vyšší než doposud. Daň darovací totiž podléhá sazbě daně z příjmů 15 % u fyzických osob a v případě právnických osob jejich sazba daně z příjmů aktuálně činí 19 %. Známé pravidlo, že darování mezi příbuznými a manželi nepodléhá daním, zůstalo zachováno i v daních z příjmů. Veškeré příjmy získané z dědictví nebo odkazu jsou od roku 2014 od daně osvobozené a nezáleží na tom, zda se dědí po blízkém příbuzném, cizím subjektu nebo zda jsme fyzická či právnická osoba.⁷

⁷ MARTÍNKOVÁ, Michaela. Daň dědická a darovací od roku 2014. *Portal.pohoda.cz* [online]. Praha 4. 4. 2014 [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetni-mzdy/ostatni-dane/dan-dedicka-a-darovaci-od-roku-2014/?css=print>.

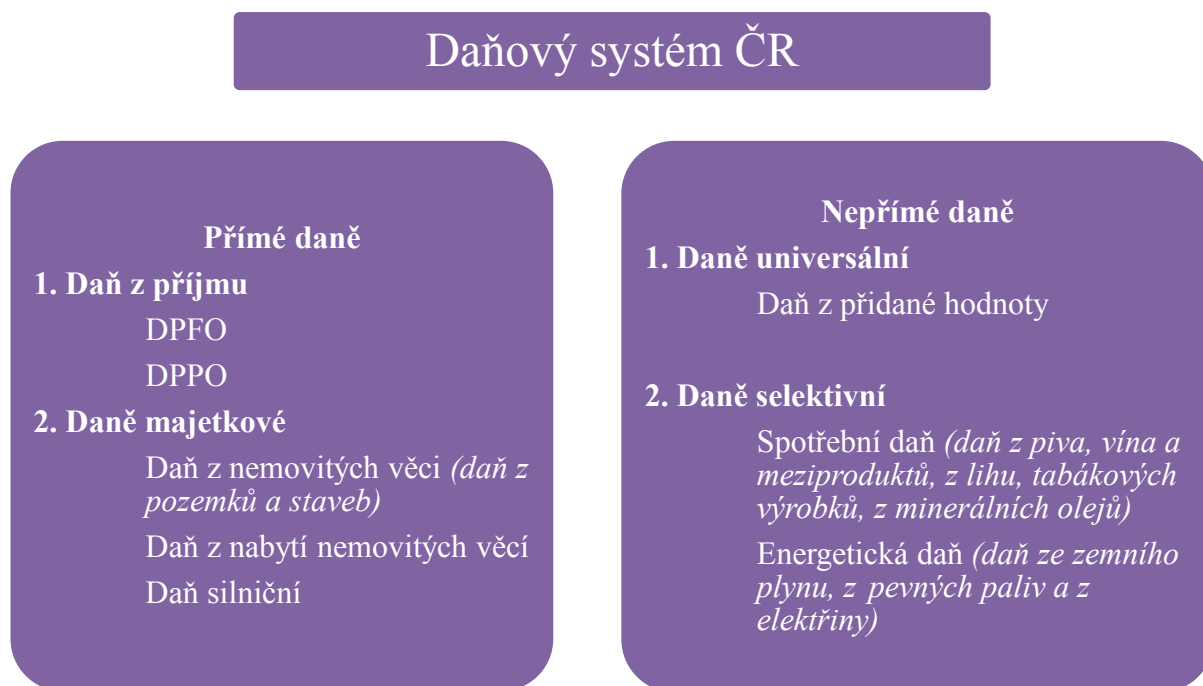
2.4 Daňový systém České republiky

Daňový systém v České republice je značně podobný, jako u ostatních zemí. Přece se ale něčím odlišuje. V roce 2004 jsme vstoupili do Evropské unie a bylo proto nutné, aby se dodržovaly v naší zemi stejné podmínky jako v zemích Evropské unie. Jelikož členské země patří mezi vyspělé, mohla se naše ekonomika mnohým inspirovat.

Nerudová (2014) tvrdí, že jedním z klíčových záležitostí bylo přiblížit a národně sjednotit daňové soustavy na základě společných pravidel tak, aby tyto soustavy byly srovnatelné, jelikož se můžeme setkat s různými odlišnostmi daných států. Hovoříme tedy o **daňové harmonizaci**.⁸ Nepřímé daně jsou harmonizovány snadno, ale u přímých daní tomu tak není, jelikož jednotný evropský trh může fungovat i přes to správně. Důvodem je to, že se státy nechtějí vzdát svého národního systému přímého zdanění. Sbližováním daňových systémů se Evropská komise snaží zjednodušit obchodování, jelikož stále existují překážky u ekonomické činnosti a objevují se problémy dvojího, také úmyslného či neúmyslného, zdanění. Daňové uspořádání by mělo být jednoduché a transparentní, aby nedocházelo k žádným daňovým únikům a byla zajištěna správnost daně, dále by daňová politika měla být flexibilní, aby mohla reagovat na různé změny v ekonomice a technické inovace. S dalšími politikami, jako je ekonomická politika, politika zaměstnanosti a jiné, musí být v souladu. Cílem však není dosáhnout celkové harmonizace – prostřednictvím struktury daňového systému a daňových sazeb, ale spíše určitý **stupeň koordinace** – dodržování hospodářské soutěže a zároveň příliš nezasahovat do národních systémů zdanění. Dochází k vytvoření zdaňovacích schémat, doporučení novelizace daňových zákonů, avšak nevede k dosažení jednotného daňového systému.

Na **daňový systém** můžeme pohlížet díky širšímu pojetí, než je **daňová soustava** (zahrnuje pouze souhrn daní), jako na ucelený přehled daní a také systém institucí, které se zabývají správou daní, jejich vyměřováním, vymáháním a kontrolou. Daňový systém by měl přispívat k efektivnějšímu fungování trhu zboží, služeb, kapitálu a trhu práce. Dále tento pojem zahrnuje postupy, jimiž se tyto instituce řídí vzhledem k daňovým subjektům (Šíroký, 2008). Daňový systém prošel mnohými změnami, a proto si ukažme, jak vypadá v dnešní podobě (viz Obr. 2.3).

⁸ ŠINDLERA, Vladimír. Daňová harmonizace. *Finance.cz* [online]. 25. 6. 2001 [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>.



Zdroj: vlastní zpracování

Každá z těchto daní se řídí specifickým zákonem. Daň z příjmu fyzických a právnických osob se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, daň z nemovitých věcí se řídí zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, daň silniční zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Od 1. 1. 2014, kdy došlo ke změně v oblasti dani dědické a darovací, vznikl nový zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, jelikož tehdejší zákon upravoval tuto problematiku – „trojdaň“ dohromady. Dále úprava daně z přidané hodnoty náleží podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a spotřební daň vychází ze zákona č. 353/2003 Sb., o daních spotřebních. Problematika energetických daní je primárně upravena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.⁹

Základní členění daní je na daně přímé a nepřímé. **Přímé daně** se nazývají proto, že se zdaňují příjmy nebo majetek poplatníka přímo a předpokládá se, že je nemůže poplatník přenést na jiný subjekt. Tyto daně se pak odvádějí do státního rozpočtu ČR. Na rozdíl od přímých daní, **nepřímé daně** se platí, jak vyplývá z názvu, nepřímo, jelikož se předpokládá, že je poplatník neplatí z vlastního důchodu, ale jsou přenášeny na jiné subjekty. Tato daň je rovněž odvedena do státního rozpočtu (Kubátová, 2010).

⁹ BUSINESSINFO.CZ. *Daňový systém České republiky ze dne 5. srpna 2014* [online]. 5. 8. 2014 [cit. 12. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>

S touto problematikou je úzce spojen subjekt, jehož činnost je velmi podstatná z pohledu daňového hlediska. Tímto subjektem je správce daně, přičemž hlavní charakteristiku si uvedeme níže a poté si vysvětlíme podstatu zdaňovacího období.

Správce daně

Mezi správce daně se považuje správní orgán (finanční úřad) nebo jiný státní orgán, který se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., o daňovém řádu. Podle § 11 správce daně:

- vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- provádí vyhledávací činnost,
- kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- vyzývá ke splnění povinností,
- zabezpečuje placení daní.¹⁰

Kobík, Kohoutková (2014) tvrdí, že existují časté omyly daňových subjektů, jelikož si někdy nejsou vědomi povinností, jež musí dodržovat. Můžeme aspoň některým z těchto omylu zabránit výčtem rad, které by měly daňové subjekty znát:

- povinnost uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně,
- povinnost osob, které se zúčastní na správě daní a také úředních osob dodržovat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly,
- možnost pořízení zvukových nebo obrazových záznamů o úkonech, avšak správce daně musí předem uvědomit osoby, které se toho zúčastní,
- právo daňového subjektu vyjádřit se k prováděným důkazům a být seznámen s výsledkem kontrolního zjištění,
- odstranění pochybností daňovým subjektem na základně rozhodnutí správce daně týkajících se správnosti, průkaznosti daňového tvrzení,
- podání daňového tvrzení na základě výzvy správce daně, jestliže tak neučiní daňový subjekt, v případě neprovedení této povinnosti vyměření daně správcem podle pomůcek a další.

Dle § 13 zákona o daňovém řádu je rozhodující také místní příslušnost správce daně. Místní příslušností chápeme v tom smyslu – jaký finanční úřad přísluší našim potřebám. Ta se

¹⁰ Viz § 11 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

rozlišuje z toho hlediska, jestli jsme právnickou osobou nebo fyzickou osobou. U právnických osob je to sídlo (adresa), pod kterou je zapsána v obchodním rejstříku nebo veřejném rejstříku. Dále to může být její skutečné sídlo. U fyzických osob je místní příslušností adresa trvalého pobytu českého občana, u cizince však adresa hlášeného místa pobytu. Pokud toto místo nelze jednoznačně určit, je to místo, kde se fyzická osoba pravidelně zdržuje.

Zdaňovací období

Je to období, za které je plátce povinen daň vypočítat a odvést příslušnému finančnímu úřadu. Zdaňovacím obdobím je obvykle kalendářní rok, který obsahuje 12 měsíců a začíná měsícem leden. Avšak u hospodářského roku je jinak – začíná se od jakéhokoliv měsíce. Hospodářský rok si volí především firmy s kolísavou sezónností, např. zemědělské firmy. Rozhodnutí, zda si firma zvolí hospodářský nebo kalendářní rok, závisí pouze na jejím rozhodnutí, ale pokud chceme přejít na hospodářský rok, je třeba tuto skutečnost oznámit příslušnému finančnímu úřadu.¹¹

2.5 Funkce daní

Daně jsou chápány jako nezbytnou součástí ekonomiky a plní tyto základní funkce, jako celá oblast veřejných financí.¹²

2.5.1 Fiskální funkce

Tato funkce je hlavní funkcí daní, daně mají tedy vytvořit dostatečně velký státní rozpočet za účelem financování veřejných statků či potřeb. Fiskální funkce je historicky nejstarší a vznik daní je spojován s naplnění této funkce (Kubátová, 2010).

2.5.2 Alokační funkce

Široký (2008) tvrdí, že tuto funkci chápeme jako investování (umísťování) vládních výdajů pro takové účely, které stát považuje za důležité a také se zabývá problematikou optimálního rozdělení těchto výdajů mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Stát se může také

¹¹ SOUKUPOVÁ, Klára. Vyberte si: Kalendářní nebo hospodářský rok?. In: *Podnikatel.cz* [online]. 4. 5. 2009 [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/vyberte-si-kalendarni-nebo-hospodarsky-rok/>.

¹² PROFISPOLEČNOSTI.CZ. *Funkce daní* [online]. [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/404-funkce-dani>

rozhodnout, že bude alokovat prostředky nepřímo pomocí daňových úlev.¹³ Jednou z forem daňových úlev jsou daňové prázdny, které znamenají prominutí daně určitého subjektu, jestliže jsou splněny určité podmínky. Existují však tržní selhání, které vznikají neefektivní alokací zdrojů. Mezi tyto tržní selhání patří:

1. *Nedokonalá konkurence*

Nedokonalá konkurence vzniká tehdy, jestliže nějaký subjekt může částečně nebo zcela ovlivnit stanovení ceny. Jako příklad lze uvést monopoly, jejichž záměr je eliminace konkurence. Typické pro toto odvětví je výroba s vyššími náklady, než v dokonalé konkurenci, menšího množství, než spotřebitelé chtějí a další. Cílem korporace je maximalizace zisku a toho dosáhne tehdy, jestliže budou vyrovnány mezní náklady s mezními příjmy (Kliková, Kotlán, 2012 a Nevima, 2011).

2. *Veřejné statky*

Jsou to takové statky nebo služby, se kterými je spojena vlastnost nezmenšitelnosti – dochází ke spotřebě statku a výše této spotřeby nemá vliv na to, jaké množství může být spotřebováno ostatními subjekty. Další vlastností je nevylučitelnost, u které lze konstatovat, že nelze vyloučit neplaticí subjekt ze spotřeby statku. Pokud stát produkuje veřejné statky a rozhodne se je poskytnout jiným korporacím nebo zabývat se výrobou sám, nastává problém netržního (vládního) selhání (Kliková, Kotlán, 2012 a Nevima, 2011).

3. *Externality*

Objevují se tehdy, když činnost subjektu (spotřeba nebo výroba) přináší jinému náklady nebo přínosy, za které neplatí. Problémem jsou tedy nejasně vymezená vlastnická práva nebo transakční náklady jejich vymáhání. Rozlišujeme externality pozitivní a negativní. Pozitivní se vyznačují získáním prospěchu od jiného subjektu a není za něj placeno, např. sběr hub v lese, ačkoliv nejsem jeho vlastníkem. Negativní externality se odlišují vznikem nákladů, které nejsou nikým hrazeny, a žádná výhoda z toho není získána, jsou tedy přijímány negativní dopady, např. při stavbě domu korporace omylem použije část pozemku, který vlastní jiný subjekt. Řešením je soustředění se na vlastnická práva, možnost fúze v případě vzájemné externality, uplatnění pokut a další (Kliková, Kotlán, 2012 a Nevima, 2011).

4. *Asymetrické (nedokonalé) informace*

Tyto informace jsou charakteristické tím, že jedna strana trhu ví méně než druhá, tímto se stává znevýhodněnou a jejich vznik je spojen s utajenými činnostmi nebo informacemi.

¹³ PROFISPOLEČNOSTI.CZ. *Funkce daní* [online]. [cit. 1. 12. 2014].
Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/404-funkce-dani>

Mezi utajené informace lze zahrnout odborné znalosti a utajené činnosti jsou takové, které nemůže provozovat nikdo jiný (Kliková, Kotlán, 2012 a Nevima, 2011).

2.5.3 Redistribuční funkce

Daně patří mezi ty prvky, které zmírňují rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů, jelikož se vybírají větší daně v oblasti bohatších, než chudších a tím se zvyšují příjmy chudších obyvatel. Bez vlády by toto opatření v rozdělování bohatství a důchodu vedlo k jejich nezvratnému rozdělení a vznikaly by tak velké rozdíly mezi životní úrovní obyvatel (Kubátová, 2010, Široký, 2008). Jak uvádí Klimešová (2014), na tuto problematiku můžeme pohlédnout prostřednictvím **Lorenzovy křivky**, která vyjadřuje vztah mezi rozdělenou skupinou obyvatel a rozdělení příjmů. Jde ale také o přerozdělení mezi různými druhy spotřeby, oblastmi státu a další.

2.5.4 Stabilizační funkce

Úkolem je stabilizovat ekonomiku, tedy uvést ji do rovnovážného stavu. Cyklické výkyvy v ekonomice mohou být zmírněny daněmi, např. v období konjunktury se odčerpává větší množství daní do státního rozpočtu a tvoří se rezerva na případné výkyvy v ekonomice, za období stagnace tyto daně pomáhají ekonomiku nastartovat. Z pohledu keynesovců, kteří tvrdí, že vláda má zasahovat do ekonomiky, dochází k ovlivnění ekonomické situace prostřednictvím změn daní a vládních výdajů, ovšem neoklasikové nepovažují za stabilizátora ekonomiky veřejné finance – tedy daně (Široký, 2008).

2.5.5 Stimulační funkce

Stát vykonává určité kroky, aby podpořil ekonomický růst, např. vystavuje subjekty vyššímu zdanění nebo je motivuje ke spotřebě statků, protože je zřejmé, že udělají vše pro redukci daňové povinnosti. Příkladem může být vlastnictví nemovitosti, která však není využívána a je za ni placena daň z nemovitých věcí. Tato daň působí jako stimulace, aby nemovitost byla použita pro podnikání nebo k nájmu. Existují také stimulační funkce negativní, neboť odrazují subjekty od služeb či produktů, např. vysoké zdanění cigaret.¹⁴

¹⁴ PROFISPOLEČNOSTI.CZ. *Funkce daní* [online]. [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/404-funkce-dani>

3 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob

Daně z příjmu právnických osob patří mezi přímé daně, u kterých můžeme předpokládat, že výběr daně nemůže být převeden na jinou osobu, a proto jsou také takto nazývány (viz podkapitola 2.4). Výpočty těchto daní jsou komplikované i přes zjednodušení daňové legislativy, ale nejdříve si musíme ujasnit některé základní pojmy.

3.1 Právnická osoba

Tento pojem můžeme definovat podle zákona č. 89/2012 Sb., o občanském zákoníku, podle nové úpravy Novým občanským zákoníkem jako osobu, která má právní osobnost, tedy své práva a povinnosti, od svého vzniku zapsáním do veřejného rejstříku až do svého zániku – výmazem z veřejného rejstříku. Mezi základní právnické osoby patří:

1. korporace podle § 210 Nového občanského zákoníku,
2. fundace podle § 303 Nového občanského zákoníku,
3. ústav podle § 402 Nového občanského zákoníku.¹⁵

Korporaci můžeme charakterizovat jako společenství osob, ale také může mít jediného člena, pokud to dovoluje zákon. Podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, řadíme mezi ně obchodní korporace a družstva. Jako příklad obchodní korporace můžeme zmínit veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, akciovou společnost, společnost s ručením omezeným, evropskou společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. **Fundace** je tvořená majetkem, který slouží pro určitý účel a samotná činnost fundace musí odpovídat účelu, pro jaký byla zřízena. Mezi fundace můžeme řadit nadace a nadační fondy. Nakonec definujeme **ústav**, který je založen za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky a jsou přitom využívány majetkové a osobní složky.

Jelikož daň z příjmu právnických osob neplatí každý subjekt, je nutné vymezit poplatníky těchto daní.

3.2 Poplatník daně z příjmu

Poplatníci daní z příjmu právnických osob jsou ti, jejichž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

¹⁵ Viz Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Mezi poplatníky podle prvního odstavce § 17 zákona o daních z příjmů patří:

- právnická osoba,
- svěřenský fond,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,
- podílový fond,
- fond penzijní společnosti, který je obhospodařovaný touto společností,
- organizační složka státu,
- jednotka, která je podle právního řádu státu založena nebo zřízena, je poplatníkem.

Daňová povinnost těchto poplatníků se určuje na základě sídla, které ve veřejném rejstříku musí být zapsáno v plném rozsahu nebo adresy, ze které je poplatník řízen. Z takového hlediska budeme rozlišovat poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty. Pokud poplatník má sídlo na území České republiky, jeho příjmy z tohoto území, i území v zahraničí, budou podléhat českému zdanění určenou daňovou sazbou. Takového poplatníka označujeme za daňového rezidenta. Naopak daňový nerezident se vyznačuje sídlem na území mimo ČR nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňová povinnost se vypočítává pouze z příjmů ze zdrojů na území ČR.¹⁶

Existují však poplatníci, kteří vykonávají činnost, která není podnikáním, tedy hlavní činností není dosahování zisku, ale vykonávají jinou činnost. Toto tvrzení však neznamená, že zisku nedosahují. Pokud dosahují ztráty, pro výsledek hospodaření se použijí jen příjmy z nepodnikatelské činnosti, kdy výdaje jsou nižší, jelikož příjmy, které jsou nižší než výdaje, nejsou předmětem daně.¹⁷ Proto pod daň z příjmu právnických osob spadají tzv. veřejní prospěšní poplatníci.

Za veřejně prospěšné poplatníky se nepovažují dle druhého odstavce § 17a ZDP:

- obchodní korporace,
- nadace,
- společenství vlastníků jednotek,
- zdravotní pojišťovna,
- profesní komora,
- Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář.

¹⁶ Viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 17, odst. 2, 3, 4.

¹⁷ Viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 18a, odst. 1.

3.3 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob patří k těm nejsložitějším daním v České republice. Je však nutné výběr těchto daní dodržovat. Kdyby nastalo zrušení této daně, došlo by k výpadku v příjmech státního rozpočtu o 140 mld. Kč podle výhledu příjmů pro rok 2015, viz Tab. 2.2 Výhled příjmů sektoru vládních institucí. Takto vysoký úbytek příjmu by se musel nahradit ostatními daněmi, např. zvolením jednotné sazby daně z přidané hodnoty a zvolením vyšších úspor ve státním rozpočtu. Sice by toto zrušení přispělo k hospodářskému růstu přílivem zahraničních investic, ale mohlo by také vést k nenávratným změnám našeho státu.¹⁸

Kubátová (2010) tvrdí, že tato daň se počítá ze zisku účetních jednotek a nezohledňuje se žádná situace, ve které se nachází poplatník. Může být také nazvána „daň ze zisku korporací.“ Tato daň není komplexní a spravedlivá, jelikož jsou zisky zdaňovány před rozdělením. Dalším problémem je, že daň ze zisku nemusí být placena jen vlastníky korporace, ale může se přesouvat buď do cen, nebo na zaměstnance. Také nastává problém dvojího zdanění, jelikož zisk obchodních korporací je zdaněn nejdříve na úrovni společnosti a pak na úrovni akcionáře. Avšak jak uvádí Klimešová (2014), můžou nastat případy, kdy poplatníci přemísťují své zdroje do jiných zemí, kde příjmy podléhají nižšímu zdanění nebo přesouvají své činnosti, aby příjmy z nich nemusely být zdaněny.

3.4 Výsledek hospodaření a jeho úprava na základ daně

Základ daně charakterizujeme dle § 23 ZDP jako rozdíl příjmů (kromě příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozeny) a výdajů (nákladů), přičemž je dodržována věcná a časová souvislost v daném zdaňovacím období. Pokud se jedná o účetní jednotku, příjmy představují výnosy a výdaje náklady.

Jak je uvedeno v § 21a zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů, zdaňovacím obdobím může být buď kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období (období je delší než po sobě jdoucích dvanáct měsíců) nebo období začínající od rozhodného dne fúze, rozdělení obchodní korporace a další.

Abychom mohli vypočítat daň z příjmu právnických osob, nejdříve musíme zjistit základ daně, a proto vycházíme z výsledku hospodaření. Dále je zapotřebí dalších operací,

¹⁸ EUROEKONOM. *Nastal čas zrušit daň z příjmu právnických osob* [online]. 19. 7. 2005 [cit. 12. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.euroekonom.cz/analyzy-clanky.php?type=jz-dpo>

jako je jeho úprava o připočitatelné a odčitatelné položky. **Připočitatelnými položkami** jsou částky, o které se neoprávněně zkracují příjmy a daňově neuznatelné náklady podle prvního odstavce § 25 zákona č. 589/1992 Sb., které připočteme k výsledku hospodaření. Mezi základní položky patří:

- výdaje na reprezentaci, dar,
- účetní odpisy dlouhodobého majetku,
- manka a škody přesahující náhrady,
- daň z příjmu fyzických a právnických osob,
- penále, úroky z prodlení, pokuty,
- tvorba rezervy na prémie, nevyplacenou dovolenou, opravných položek k pohledávkám, zásobám,
- pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění a další.

Odčitatelnými položkami jsou daňově uznatelné náklady, které jsou uvedeny v prvním odstavci § 24 zákona č. 589/1992 Sb., které odečítáme od vypočteného výsledku hospodaření. Jedná se například o:

- výdaje na pracovní cesty,
- daň z nemovitých věcí a nabytí nemovitých věcí, pokud byly zaplacený,
- škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem,
- daňové odpisy hmotného majetku,
- pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pokud byly zaplacený,
- rozpuštění rezervy na prémie, nevyčerpanou dovolenou, rozpuštění opravných položek k pohledávkám, zásobám a další.

Mezi odčitatelné položky řadíme podle § 19 ZDP osvobozené bezúplatné příjmy, mezi které patří příjem z nabytí dědictví nebo odkazu a další. Dále také příjmy nezahrnované do základu daně podle čtvrtého odstavce § 23, např. částky, které byly již jednou zdaněny u téhož poplatníka, příjmy z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotou při následném snížení základního kapitálu. Pro uznatelnost nákladů musí být splněna podmínka, že výdaje (náklady) musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (Pelc, Pelech, 2014).

3.5 Úprava základu daně

Poté, co dostaneme po úpravách výsledku hospodaření základ daně, musíme dále tento základ upravit a to o odčitatelné položky podle § 34 ZDP. Mezi tyto základní položky patří daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

3.5.1 Daňová ztráta

Tuto ztrátu, která vznikla za předchozí zdaňovací období, můžeme odečíst do pěti zdaňovacích období, které následují po období, ve kterém se tato ztráta vyměruje.¹⁹ Daňová ztráta může být libovolně rozložena mezi zdaňovací období a záleží jen na poplatníkovi, jak si tuto ztrátu rozloží. Dále ztrátu lze uplatnit jen do výše kladného základu daně před jejím odpočtem a nesmí dojít ke změně členů obchodní korporace nebo změně jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Za podstatnou změnu lze považovat nabytí nebo zvýšení podílu, která se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv, nebo společník získá rozhodující vliv. Jestliže je poplatník akciová společnost, ve které došlo ke změně investičního fondu a to převodem na jiný subjekt, může být odečtena daňová ztráta vyměřená investičnímu fondu.²⁰

3.5.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Další odčitatelnou položkou je odpočet na podporu výzkumu a vývoje, kterou můžeme uplatnit ve výši 100 % výdajů, pokud jsou použity v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje a nepřevyšují úhrn výdajů, které jsou vynaloženy v rozhodné době na realizaci projektu. Pokud jsou vynaloženy výdaje v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu a převyšují úhrn výdajů, můžeme si odečíst 110 % výdajů. Rozhodnou dobou lze chápat dobu, která končí dnem předcházejícímu dni, ve kterém začíná období a tato doba je stejně dlouhá jako období (zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání).²¹

¹⁹ HLAVACKOVA, Ditta. Carrying forward of tax losses. *Corporate Income Tax in the Czech Republic* [online]. [cit. 19. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/corporate-income-tax/czech-republic>.

²⁰ Viz Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38na.

²¹ Viz Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34a.

3.5.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Výdaje v součtu, které jsou použity na žáka, studenta nebo pořízení majetku pro účely odborného vzdělávání, čímž rozumíme praktické vyučování ve středním vzdělávání nebo odborné praxe ve vyšším odborném vzdělávání nebo části akreditovaného studijního programu vysoké školy, jsou odčitatelnou položkou. Průkazné údaje jsou obsaženy v třídních knihách a za období se pro účely odpočtu rozumí zdaňovací období nebo období, za které se pokládá daňové přiznání.²²

3.5.4 Bezúplatné plnění

Poté, co odčitatelné položky odečteme od základu daně, můžeme dále odečíst bezúplatné plnění podle osmého odstavce § 20 ZDP, které jsou použity k veřejným prospěšným účelům např. k požární ochraně a ochraně zvířat, pro účely policie a další. Toto bezúplatné plnění si mohou odečíst obce, kraje, organizační složky státu, právnické osoby, které mají sídlo na území ČR nebo jsou pořadateli veřejných sbírek, pokud činí nejméně 2 000 Kč a nejvýše 10 % ze sníženého základu daně. Hodnotou bezúplatného plnění u hmotného majetku je maximálně jeho zůstatková cena a u ostatního majetku hodnota, která je zachycena v účetnictví. Pokud se jedná o poplatníka, který nebyl založen za účelem podnikání, nemůže si bezúplatné plnění v žádné výši uplatnit, např. nadace.

Poté, co byly uplatněny všechny nebo jen některé výše uvedené položky, dochází k zaokrouhlení sníženého základu daně na tisícikoruny dolů.

3.6 Daňová povinnost

K výpočtu daňové povinnosti je potřeba použít daňovou sazbu, která pro rok 2015 činí 19 %. Touto sazbou daně vynásobíme zaokrouhlený základ daně a dostáváme daňovou povinnost. Existují však možnosti uplatnění položek, které snižují daňovou povinnost a jsou určené státem. Jedná se o slevy podle § 35 zákona č. 589/1992 Sb., které může uplatnit poplatník, který je daňovým rezidentem nebo nerezidentem a zdaňovací období je kalendářní rok, méně než dvanáct po sobě jdoucích měsíců v kalendářním roce nebo část zdaňovacích období.

²² Viz Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34f.

Můžeme si uplatnit tyto slevy:

- sleva za zaměstnance se zdravotním postižením – částka 18 000 Kč,
- sleva za zaměstnance s těžším zdravotním postižením – částka 60 000 Kč.

Pro snadnější porozumění výpočtu daňové povinnosti právnických osob si tento postup názorně ukážeme v Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Postup výpočtu daňové povinnosti

Účetní výsledek hospodaření
– odčitatelné položky
+ přičitatelné položky
Základ daně
– daňová ztráta
– odpočet na podporu výzkumu a vývoje
– odpočet na podporu odborného vzdělání
– bezúplatné plnění (min. 2000 Kč, max. 10 % ze sníženého ZD)
Snížený základ daně
Zaokrouhlený základ daně na tisícikoruny dolů
· sazba daně 19 %
Daň
– slevy na dani
Konečná daňová povinnost

Zdroj: Pelc, Pelech (2014), vlastní zpracování

3.6.1 Splatnost daňové povinnosti

Po výpočtu daňové povinnosti právnických osob, přičemž je nutné její rozdělení na daň z běžné a mimořádné činnosti (v daňovém přiznání je vypočtena bez tohoto rozlišení), je odvedena místně příslušnému finančnímu úřadu. V závislosti na výši daňové povinnosti za minulé zdaňovací období může poplatník platit ve sledovaném zdaňovacím období zálohy. Proč jsou ale placeny? Tato otázka je jednoduše vysvětlitelná. Platbami záloh dochází k příjmu finančních prostředků do státního rozpočtu v častějších intervalech, které budou vysvětleny níže, než jednorázová platba daně. Tento častější přínos finančních prostředků je proto klíčový pro naši zemi a tudíž politiku. Podle § 38a zákona č. 589/1992 Sb., výše zálohy se odvíjí podle poslední známé daňové povinnosti. Je to částka, která byla vypočtena za

poslední skončené zdaňovací období a uvedena v řádném daňovém přiznání. Došlo-li k tomu, že daňové přiznání nebylo podáno ve stanovené lhůtě, zálohové období, tedy období, kdy se mají platit zálohy, začíná běžet po dni, kdy bylo podáno daňové přiznání. Podle poslední známé daňové povinnosti se odvíjejí tyto výše záloh, uvedené v Tab. 3.2, které se zaokrouhlují na celé stokoruny nahoru.

Tab. 3.2 Výpočet záloh na daň z příjmu²³

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy	Periodicita placení	Lhůty placení
do 30 000 Kč	neplatí se		
30 001 – 150 000 Kč	40 %	Pololetně	1. záloha do 15. 6.
			2. záloha do 15. 12.
nad 150 000 Kč	25 %	Čtvrtletně	1. záloha do 15. 3.
			2. záloha do 15. 6.
			3. záloha do 15. 9.
			4. záloha do 15. 12.

Zdroj: vlastní zpracování

Poté, co je vypočtena výše záloh, snižuje se o tyto částky účet **221** – Účty peněžních prostředků a snížen závazek účtu **341** – Daň z příjmů. Daňové přiznání odevzdáme do 1. dubna 2015, pokud nebude využito služeb daňového poradce - předložením daňového přiznání finančnímu úřadu. Jestliže musí být účetní závěrka ověřena auditorem nebo se použije služeb daňového poradce, pak tyto případy ovlivňují datum podání daňového přiznání a to tak, že datum se prodlužuje do 1. července 2015.²⁴ Po konci zdaňovacího období se zálohy vyúčtují a dochází k porovnání zaplacených záloh s výší daňové povinnosti. Jestliže byly zálohy vyšší než daňová povinnost, nastává nárok na vrácení daně státem a v tomto případě se zvyšuje závazek účtu **341** a také stav účtu **221**. Pokud jsou zálohy nižší, musí se částka, o kterou je daň vyšší, doplatit, což se projeví úbytkem z účtu **221** a snížením závazku **341** (Kolektiv autorů, 2014). Nyní si ukažme schéma účtování splatné daně z příjmů právnických osob (Tab. 3.3).

²³ Viz Zákon č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38a.

²⁴ POSPÍŠILÍK, Karel. Právnické osoby a daň z příjmu. *Finance.cz* [online]. 3. 3. 2010 [cit. 22. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/254518-pravnicke-osoby-a-dan-z-prijmu/>

Tab. 3.3 Účtování splatné daně z příjmů

Účetní operace	MD	D
Splatná daň z běžné činnosti	591	341
Splatná daň z mimořádné činnosti	593	341
Záporná daňová povinnost za mimořádnou činnost	341	593

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

Od 1. ledna 2015 je nutno uvést přílohu k daňovému přiznání, ve kterém budou uvedeny objemy transakcí za běžné zdaňovací období se spřízněnými podniky. Finanční úřad tímto dále zjistí sídlo spřízněného podniku, také výši pohledávek a závazků mezi oběma stranami. Jsou to např. podniky, které jsou kapitálově (mají 25% přímý, nepřímý podíl na základním kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby) nebo jinak spojené. Můžeme zde uvést dceřiné společnosti, které jsou takto spojené s mateřskou společností. Tuto přílohu budou muset uvádět ty společnosti, které splňují jednu ze tří podmínek:

1. hodnota aktiv přesahuje 40 mil. Kč,
2. čistý obrat je vyšší než 80 mil. Kč,
3. průměrný počet zaměstnanců je minimálně 50.

Tyto podmínky jsou zároveň podmínkami pro povinnost auditu (Kolektiv autorů, 2014).

3.7 Optimalizace daně

Pod tímto pojmem si lze představit minimalizaci daňové povinnosti, která je dosažitelná např. daňovou úsporou, odložením daně do budoucna, využití daňového ráje, smluv o zamezení dvojího zdanění a další. Jednou z nejdůležitějších záležitostí řešitelných v praxi je problematika daňových a nedaňových nákladů, která rovněž ovlivňuje toto důležité hledisko daně. Daňově uznatelné náklady jsou stanoveny podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů – vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Vynaložení těchto nákladů musí být prokázáno v daňovém přiznání, souviset s dosahovanými příjmy a odpovídat daným účelům. K nejběžnějším prostředkům optimalizace tedy patří daňově účinné náklady pro výpočet základu daně, dále uplatnění slev a položek odčitatelných od základu daně, které jsme si znázornili v této kapitole (Klimešová, 2014). Existují však další způsoby optimalizace, jak uvádí Kolektiv autorů (2014), jež budou následně vyjmenovány.

3.7.1 Odpisy

Jednou z možných způsobů optimalizace daně je použití odpisů, neboť daňové odpisy jsou uznatelným nákladem. Různé možnosti si uvedeme níže.

a) Způsob uplatnění odpisů

Hmotný majetek může být odpisován z daňového hlediska buď lineárně, degresivně nebo výkonově (časově). Pro stanovení daňové optimalizace se budeme teoreticky zabývat pouze lineárními a degresivními způsoby **daňového odpisování**. Způsob odpisování si účetní jednotka stanoví sama, avšak rozhodující je, zda si chce účetní jednotka odečíst větší částku od základu daně či nikoliv. Nejdříve musí být majetek zařazen do odpisové skupiny podle ZDP a toto zařazení určuje dobu odpisování. Při použití **lineárního odpisování** budou od základu daně odečteny stejné částky prakticky po celou dobu odpisování kromě prvního roku, ve kterém výše odpisů je menší než v dalších letech. Pro tento způsob odpisování jsou stanoveny roční odpisové sazby, přiřazené k jednotlivým odpisovým skupinám. V prvním roce je možné zvýšit výši odpisu, pokud jsme prvním vlastníkem majetku, který je předmětem odpisování. Způsoby výpočtu odpisů v jednotlivých letech při nebo bez použití technického zhodnocení jsou uvedeny níže, jak tvrdí Kolektiv autorů (2014).

Roční odpis v prvním roce odpisování se vypočte podle následující rovnice 3.1.

$$RO = \left(\frac{VC}{100}\right) \cdot ROS_{\text{v prvním roce odpisování}}, \quad (3.1)$$

kde RO je roční odpis, VC vstupní cena, ROS roční odpisová sazba.

Roční odpis v dalších letech odpisování se zjistí podobným způsobem dle rovnice 3.2.

$$RO = \left(\frac{VC}{100}\right) \cdot ROS_{\text{v dalších letech odpisování}}, \quad (3.2)$$

kde RO je roční odpis, VC vstupní cena, ROS roční odpisová sazba.

V případě technického zhodnocení majetku vycházíme ze zvýšené vstupní ceny, jelikož vstupní cena se navýší o cenu technického zhodnocení (viz rovnice 3.3).

$$RO = \left(\frac{ZVC}{100}\right) \cdot ROS_{\text{pro zvýšenou vstupní cenu}}, \quad (3.3)$$

kde RO je roční odpis, ZVC zvýšená vstupní cena, ROS roční odpisová sazba.

Na rozdíl u **degresivního odpisování** si od základu daně odečítáme zprvu vyšší částky, ale v dalších letech se výše odpisů snižuje. Při jejich výpočtu jsou používány koeficienty přiřazené k jednotlivým odpisovým skupinám, a pokud jsme prvními vlastníky

odpisovaného majetku, v prvním roce uplatníme zvýšený odpis podle ZDP. Způsoby výpočtu této metody odpisování jsou znázorněny níže.

V prvním roce odpisování se výše odpisu vypočte dle následující rovnice 3.4.

$$RO = \frac{VC}{K_1}, \quad (3.4)$$

kde RO je roční odpis, VC vstupní cena, K_1 koeficient pro první rok odpisování.

V dalších letech se mění celý způsob výpočtu odpisování, jelikož při výpočtu používáme jiné proměnné, viz rovnice 3.5 a 3.6, než v předchozím případě.

$$RO = \frac{(2 \cdot ZC)}{(K_D - PLO)}, \quad (3.5)$$

$$ZC = VC - \text{úhrn } RO, \quad (3.6)$$

kde RO je roční odpis, ZC zůstatková cena, K_D koeficient pro další léta odpisování, PLO počet let, po která byl majetek odpisován, VC vstupní cena.

V případě technického zhodnocení majetku v roce provedení technického zhodnocení se odpis vypočte následovně dle rovnice 3.7.

$$RO = \frac{(2 \cdot ZC \text{ zvýšená})}{K_{ZZC}}, \quad (3.7)$$

kde RO je roční odpis, ZC zůstatková cena, K_{ZZC} koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

S technickým zhodnocením pak musíme počítat i v dalších letech a vzorec má následnou podobu, viz rovnice 3.8.

$$RO = \frac{(2 \cdot ZC)}{(K_{ZZC} - PLO_{ZZC})}^{25}, \quad (3.8)$$

kde RO je roční odpis, ZC zůstatková cena, K_{ZZC} koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu, PLO_{ZZC} počet let odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny.

Jestliže si chceme od základu daně odečíst větší částku a máme jistotu, že v dalších letech bude obchodní korporace dosahovat zisku, můžeme se rozhodnout pro zrychlené odpisy a tím využijeme možnost daňové optimalizace.

Jak tvrdí Kolektiv autorů (2014), na rozdíl od daňových odpisů, které si účetní jednotka stanovuje sama, existují **odpisy účetní**, které vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Tyto odpisy plní jednu ze základních funkcí a to zobrazení poctivého a věrného obrazu

²⁵ Kolektiv autorů (2014, s. 82-85).

účetnictví. Účetní jednotka vychází z odpisového plánu, ve kterém je stanoven způsob výpočtu a účtování odpisů. Jedním z rozdílů oproti daňovému odpisování je, že účetní jednotka si sama stanovuje dobu odpisování, nesmí být však kratší než 1 rok. Maximální doba není limitována kromě goodwillu (rovnoměrně do 60 měsíců), oceňovacího rozdílu (do 180 měsíců) či zřizovacích výdajů (do 5 let od vzniku obchodní korporace). V některých případech je možno se odchýlit od těchto dob a rozlišují se dvě základní techniky odpisování – časové odpisy (lineární, zrychlené) a výkonové odpisy (podle objemu produkce či počtu výkonových hodin).

Jelikož se účetní odpisy zachycují v účetnictví, je nutné si ukázat toto zaúčtování pomocí Tab. 3.4 a také případ vyřazení majetku, který je nepotřebný, nevyužitelný, na základě vzniklé škody, manka (**549** – Manka a škody z provozní činnosti) či přeražení z podnikání do osobního užívání (**491** – Účet individuálního podnikatele). Možnými způsoby jeho vyřazení je prodejem (**541** – Zůstatková cena prodaného DHM a DNM), likvidací (**551** – Odpisy DHM a DNM), bezúplatným převodem – darováním (**543** – Dary) nebo vkladem do jiné obchodní korporace (Kolektiv autorů, 2014).

Tab. 3.4 Účtování o odpisech a vyřazení majetku

Účetní operace	MD	D
Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku	551	08x
Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	551	07x
Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku likvidací	08x, 07x	02x, 01x
Zůstatková cena v případě vyřazení DHM a DNM likvidací	551	08x, 07x

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

b) Přerušení odpisování

Další možnost daňové optimalizace je přerušení daňových odpisů dle osmého odstavce § 26 ZDP, neboť daňové odpisy jsou jen právem účetní jednotky – ne povinností. Povinnost spočívá ve vedení účetních odpisů, které znázorňují skutečné opotřebení majetku. Přerušit lze jak lineární, tak degresivní odpisy a v tomto období přerušení se zvyšuje základ daně, neboť účetní odpisy jsou stále počítány (Kolektiv autorů, 2014). Tento zvýšený základ daně je poté použit pro uplatnění dalších výhod, které nemohou být přeneseny do dalších let. Dle ZDP se jedná např. o slevy na dani, odečet výzkumu a vývoje a další. V případě daňové ztráty mohou být použity, jestliže základ daně je nižší než její hodnota, a aby mohla být tato ztráta uplatněna v celé výši, dochází k přerušení daňových odpisů. Jestliže lze očekávat nižší

budoucí zisky, může být také použito toto přerušení a v dalších letech pak bude odpisování zase pokračovat, tím dochází ke snížení základu daně.²⁶

3.7.2 Pohledávky

Pohledávku lze definovat jako právo věřitele požadovat po dlužníkovi plnění vzniklé ze závazkového vztahu. Existují však nedobytné pohledávky, které nejsou stále uhrazeny obchodní korporací, a proto nastává situace, že je výnos zdaňován, i když s velkou pravděpodobností příjem nebude obdržen (daně se platí z jiných zdrojů) nebo dochází ke vzniku daňové povinnosti, která bude uhrazena opět z jiných zdrojů. Tyto situace je nutno řešit nejlépe možnými způsoby a to odpisem pohledávky, nebo tvorbou opravné položky, jelikož při splnění podmínek se stávají náklady daňově uznatelnými (Kolektiv autorů, 2014).

a) Opravné položky

Jak tvrdí Kolektiv autorů (2014), na základě inventarizace se mohou vytvořit opravné položky k pohledávkám, jestliže se zjistí, že tyto pohledávky nejsou uhrazeny do doby jejich splatnosti. Rozlišují se zákonné a účetní opravné položky, přičemž **tvorba účetních opravných položek** závisí na účetní jednotce, zachycují věrný a poctivý obraz účetnictví a nejsou daňově účinné. **Vytvoření zákonných opravných položek** není povinná na rozdíl od účetních a řídí se zákonem o rezervách. Daňová uznatelnost je pak dána § 24 odst. 2 písm. i) ZDP a lze je použít k nepromlčeným pohledávkám, za dlužníky v insolvenčním řízení, k „drobným“ pohledávkám. Jestliže existuje riziko promlčení, musí být tyto pohledávky odepsány před uplynutím promlčecí doby (3 roky). Dále si obchodní korporace musí zkontrolovat, zda nemá vůči dlužníkovi splatné závazky, neboť by opravná položka nemohla být vytvořena (neplatí u dlužníka v insolvenčním řízení). Vytvořena by nemohla být ani v případě pohledávek mezi spojenými osobami, nabytých postoupením a vzniklých na základě novace nebo narovnání. Pokud chce obchodní korporace uplatnit opravné položky u pohledávek nabytých postoupením s rozvahovou hodnotou vyšší než 200 000 Kč, musí být splněna podmínka zahájení rozhodčího řízení, soudního či správního řízení. Poté na základě uplynuté doby splatnosti mohou být tvořeny opravné položky ve výši uvedené níže, stejně jako v případě nepromlčených pohledávek. Od doby splatnosti musí uplynout více než:

²⁶ PILÁŘOVÁ, Ivana. Daňová ztráta - další problémy s jejím vznikem a uplatněním (dokončení). *Daňáři online* [online]. 1. 11. 2010, [cit. 26. 3. 2015]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26844v35210-danova-ztrata-dalsi-problemy-s-jejim-vznikem-a-uplatneni/?search_query=\\$index=310](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26844v35210-danova-ztrata-dalsi-problemy-s-jejim-vznikem-a-uplatneni/?search_query=$index=310)

- 18 měsíců, opravná položka pak dosahuje výše až 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců, opravná položka pak dosahuje výše až 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky dle § 8a ZoR.

Rozpuštění opravných položek je daňově účinné. Zaúčtování tvorby a rozpuštění zákonných opravných položek je uvedeno v Tab. 3.5.

Tab. 1.5 Zákonné opravné položky k pohledávkám

Účetní operace	MD	D
Tvorba zákonné opravné položky	558	391
Rozpuštění zákonné opravné položky	391	558

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

b) Odpis pohledávky

Tímto pojmem lze chápat odúčtování této pohledávky z rozvahových účtů na účet nákladový a to na **546 – Odpis pohledávky**. Jelikož nedošlo k zaplacení pohledávek, musí dojít k trvalému odpisu této pohledávky a tímto se již nebude objevovat v rozvahových účtech. Nikdy ale nemůže jen tak zmizet – tato pohledávka bude evidována na podrozvahových účtech, které nejsou součástí účetní závěrky, a tyto informace lze poskytovat jen pro interní záležitosti. Zaúčtování této pohledávky do podrozvahových účtů budou provedeny prostřednictvím účtových skupin 75 až 79.²⁷

Jak tvrdí Kolektiv autorů (2014), pro optimalizaci daně může být využitelná daňová uznatelnost odpisu pohledávek, avšak musí být splněny určité podmínky podle ZDP a ZoR, které jsou uvedeny v druhém odstavci § 24 ZDP písmena y). Jedním ze základních předpokladů je, že poplatník musí vést účetnictví. Vedení účetnictví může být dobrovolné, avšak povinnost nastává v okamžiku překročení obratu za předchozí kalendářní rok 25 mil. Kč nebo povinnost vést účetnictví mimo splnění této podmínky obratu mají právnické osoby se sídlem na území ČR, zahraniční osoby a osoby zapsané v obchodním rejstříku.²⁸ Dalším předpokladem pro uznatelnost odpisu pohledávky je, že musí být při svém vzniku evidována ve výnosových účtech. Tyto účty jsou uvedeny v účtové třídě 6. Dále nám plynul

²⁷ UCETNIKAVARNA. *Daňové a účetní souvislosti pohledávek a závazků* [online]. 15. 12. 2009 [cit. 27. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7995v10648-danove-a-ucetni-souvislosti-pohledavek-a-zavazku/>

²⁸ FINANCE.CZ. *Musíte vést účetnictví?* [online]. 27. 1. 2014 [cit. 27. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/238603-musite-vest-ucetnictvi/>

z této pohledávky zdanitelný příjem, u kterého nebyla splněna podmínka osvobození od daně a lze k této pohledávce tvořit z daňového hlediska zákonné opravné položky (viz výše). Pokud byly vytvořeny, daňově uznatelná část pohledávky je do této výše, zbývající část je daňově neuznatelná. Řešení neuhrazených pohledávek z hlediska jejich odpisu a použitím zákonné rezervy je uvedeno v Tab. 3.6.

Tab. 3.6 Odpis pohledávek

Účetní operace	MD	D
Odpis pohledávky – daňově uznatelné	546.1	311
Odpis pohledávky – daňově neuznatelné	546.2	311

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

3.7.3 Rezervy

Rezervami lze chápat cizí zdroje obchodních korporací, jelikož vzniká závazek použít určité finanční prostředky pro konkrétní účel, na něž byla rezerva tvořena. Slouží ke krytí budoucích závazků a jsou rozlišovány podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, na rezervy zákonné a účetní, jak tvrdí Kolektiv autorů (2014).

a) Zákonné rezervy

Zákonné rezervy jsou daňově uznatelné, ovlivňují tedy výsledek hospodaření a patří zde např. bankovní rezervy, rezervy na pěstební činnost, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na opravy dlouhodobého majetku a ostatní dle § 2 ZoR. Často jsou používány k daňové optimalizaci, avšak musí být splněna řada podmínek, jinak nelze tvořené rezervy považovat za zákonné, tedy daňově účinné (Kolektiv autorů, 2014). Dle § 7 ZoR musí být rezervy na opravy hmotného majetku tvořeny alespoň na dvě zdaňovací období, musí odstraňovat částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvést tento majetek do původního stavu a lze je použít u majetku odpisovaného 5 a více let (2. – 6. odpisová skupina). Dále jsou vyjmenovány případy, kdy rezervy na opravy hmotného majetku nelze tvořit, např. jestliže jde o pravidelné opravy, došlo k nepředvídatelné škodě a další. Výše rezervy musí být podloženo znaleckým posudkem, odborným odhadem nebo předběžnou kalkulací a peněžní prostředky musí být převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie. V ZoR jsou uvedeny situace, za kterých se rezervy ruší, jsou jimi např. nezahájení opravy v konkrétním zdaňovacím období a nevyčerpány rezervy

ve zdaňovacím období po období, kdy byla zahájena oprava majetku. Základní zaúčtování zákonných rezerv je uvedeno v Tab. 3.7.

Tab. 3.7 Tvorba a čerpání zákonných rezerv

Účetní operace	MD	D
Zaúčtování tvorby rezervy	552	451
Čerpání rezervy	451	551

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

b) Účetní rezervy

Na rozdíl od rezerv zákonných, účetní rezervy neovlivňují základ daně a účetní jednotka o nich rozhoduje sama, zda tyto rezervy vytvoří, patří zde např. rezerva na nevyčerpanou dovolenou, prémie a potenciální soudní náklady. Rezerva na nevyčerpanou dovolenou se může vytvořit tehdy, jestliže vzniká riziko snížení výnosů korporace hromadnými dovolenými zaměstnanců. Na tyto dovolené má každý zaměstnanec právo podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Proti takovému riziku se můžeme bránit tvorbou rezervy. Rezervy na prémie se řídí podle § 6 ZoR. Rozpuštěním těchto rezerv se stávají daňově uznatelnými, a proto si je můžeme odečíst od výsledku hospodaření (viz Tab. 3.8).

Tab. 3.8 Tvorba a čerpání ostatních rezerv

Účetní operace	MD	D
Zaúčtování ostatních rezerv	554	459
Čerpání ostatních rezerv	459	554

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

3.7.4 Náklady spojené se zaměstnanci

Další z možností daňové optimalizace je zaměření se na tyto náklady. Pro obchodní korporaci je toto řešení výhodné, neboť dochází ke snižování daňové povinnosti, a zároveň udržení a přilákání nových zaměstnanců do korporace prostřednictvím poskytovaných výhod. Jako příklad lze uvést mzdy, stravné, výdaje na pracovní cesty, které budou blíže uvedeny na další straně.

a) Mzdy a náklady s nimi spojené

Mzdy zaměstnanců patří mezi náklady daňově uznatelné, můžeme si tedy o tyto částky snížit daňovou povinnost. Patří zde i např. odměny za činnosti společníků s. r. o., komplementářů, náhrady mezd náležící zaměstnancům nebo také odstupné vyplacené zaměstnanci při ukončení pracovního poměru u zaměstnavatele.²⁹ Se mzdovými náklady souvisí pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, které lze považovat za daňové výdaje, pokud byly zaplacený do konce měsíce po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části dle druhého odstavce § 24 ZDP písm. f). Zaměstnavatel hradí výši 34 % z vyměřovacího základu, tedy 25 % je odvedeno na sociální zabezpečení a 9 % na zdravotní pojištění. Jednotlivé zaúčtování těchto nákladů je uvedeno v Tab. 3.9.

Tab. 3.9 Zaúčtování mezd a položek s nimi souvisejících³⁰

Účetní operace	MD	D
Zúčtování hrubých mezd	521	331
Náhrady mzdy z důvodu pracovní neschopnosti	527	331
Zákonné SP a ZP placené zaměstnanci	331	336
Zákonné SP a ZP placené zaměstnavatelem	524	336
Zúčtování nároku zaměstnanců z dávek nemocenského pojištění	336	331
Zúčtování zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342
Ostatní srážky z mezd (spoření, výživné)	331	379
Odvod SP a ZP dle výpisu z bankovního účtu	336	221
Odvod sražené zálohy na daň z příjmů podle výpisu z bank. účtu	342	221
Odvod dohodnutých srážek z mezd podle výpisu z bankovního účtu	379	221
Výplata mezd zaměstnancům podle výpisu z bankovního účtu	331	221

Zdroj: Kolektiv autorů (2014), vlastní zpracování

b) Náklady spojené se stravováním

Poskytování stravenek zaměstnancům může být jedna z mnoha výhod, jak zaměstnance motivovat k práci. Tyto náklady jsou daňově uznatelné dle druhého odstavce

²⁹ DĚRGEL, Martin. Daňové výdaje spojené se zaměstnanci. *Daňáři online* [online] 9. 9. 2004 [cit. 15. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2584v3350-danove-vydaje-spojene-se-zamestnanci/?search_query=%24issue%3D1155.

³⁰ FUČÍKOVÁ, Jana. Účtování mezd. *Uctovani.net* [online]. 26. 1. 2012 [cit. 1. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-mezd&idc=60>.

§ 24 2 písm. j) bodu 4 a týkají se buď provozu vlastního stravovacího zařízení - celá výše je daňově uznatelná (kromě hodnoty potravin), nebo příspěvků na stravování, které jsou zařizovány jinými subjekty – daňová uznatelnost je do výše 55 % ceny jednoho jídla. Pokud trvá pracovní cesta 5-12 hodin, maximální výše daňové uznatelnosti činí 70 % stravného dle § 163 Zákoníku práce (69 – 82 Kč). Pro zaměstnavatele (obchodní korporaci) je výhodné tyto náklady uplatnit z hlediska daňové optimalizace a tím si opět snížit daňovou povinnost.

c) Způsob uplatnění výdajů na dopravu

Snad v každé obchodní korporaci dochází k pracovním cestám zaměstnanců za účelem sjednaných schůzek s obchodními partnery a to buď v rámci jedné země, nebo několika států. Jejich náhrady jsou daňově uznatelnými, ovšem od roku 2009 je možné uplatnit paušální výdaj na dopravu a to nejvýše na 3 vlastní silniční motorová vozidla, která byla zahrnuta nebo nezahrnuta do obchodního majetku za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Lze se rozhodnout mezi dvěma variantami – uplatnění paušálních výdajů nebo použití skutečných výdajů a toto rozhodnutí nesmí být měněno v průběhu roku. Paušální výdaje mohou být jednou z dalších možností k docílení daňové optimalizace, a pokud se k této variantě obchodní korporace rozhodne, může je uplatnit ve výši 5 000 Kč/měsíc za spotřebu pohonných hmot a využití parkovného, přičemž tyto náklady jsou daňově uznatelné podle § 24 ZDP odst. 2 písm. zt). Pokud je automobil používán jen z části k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, daňově uznatelná bude částka pouze ve výši 80 %. S touto dopravou je spojena kniha jízd, avšak v případě rozhodnutí pro paušální výdaje nemusí být vedena. Jestliže jsme plátcí DPH a budeme žádat nárok na odpočet DPH z pohonných hmot, pak tato kniha je podmínkou prokazatelnosti těchto nákladů.

3.7.5 Škody a jejich náhrady

Každá obchodní korporace musí ke konci roku provést inventarizaci, přičemž se srovnává skutečný stav se stavem v účetnictví. Může být zjistitelná škoda, která znamená fyzické znehodnocení hmotného a nehmotného majetku, z objektivních a subjektivních příčin. Škoda je tedy další daňově uznatelný náklad, který lze využít při daňové optimalizaci, ovšem musí odpovídat podmínkám v zákoně – např. škoda vzniklá v důsledku živelných pohrom nebo na základě potvrzení policie, že za způsobení škody odpovídá neznámý pachatel (§ 24 odst. 2 písm. l). Ostatní škody jsou daňově neuznatelné, ale můžeme zde ještě zmínit náhrady za tyto škody, které poskytuje pojišťovna, u které je obchodní korporace přihlášená,

zaměstnanci nebo jiné osoby. Výše náhrady, která je přijata obchodní korporací, je daňově uznatelná (Kolektiv autorů, 2014).

Mezi další daňově uznatelné náklady patří pořízení materiálu, zboží, přirozené úbytky do norem, plnění v podobě nájemného a další. Existují také nelegální možnosti daňové optimalizace, jak tvrdí Klimešová (2014), a to např. daňové úniky v podobě zatajování příjmů a majetku, jež měly být zdaněny, prodávání a nakupování zboží bez dokladů, zaměstnávání pracovních sil na černo, nepřihlášení zaměstnanců k sociálnímu zabezpečení, zdravotnímu pojištění a další. O této problematice již nebude dále zmíněno, jelikož tato práce je zaměřena pouze na použití legálních nástrojů optimalizace. Lze ale konstatovat, že existuje široká škála možností, jak si snížit vypočtenou daň a uspořené finanční prostředky použít pro jiné potřeby.

4 Zhodnocení možností optimalizace daňové povinnosti

Předchozí kapitola byla zaměřena na daň z příjmu právnických osob, ale pouze z obecného hlediska. V této kapitole se budeme zabývat výpočtem daňové povinnosti konkrétní akciové společnosti³¹ a cílem je zhodnotit její možnosti optimalizace. Pokud není uvedeno jinak, všechna data jsou čerpána z interních zdrojů YZ, a. s.

Obchodní korporace YZ, a. s. byla založena v roce 2007 a zabývá se technicko-organizační činností v oblasti požární ochrany, poskytováním služeb v oblasti bezpečnosti a zdraví při práci a jiné. Hlavní činností je výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků. Základní kapitál 111 150 000 Kč byl plně splacen. Tato korporace dováží své zboží do více než 50 zemí světa a její ziskovost je tvořena z 85 % exportem. Také má jednu sesterskou společnost v Poniklé, která vznikla formou odštěpení sloučením se společností sídlící v Praze v roce 2011. Došlo tedy k přechodu části jmění na tuto společnost, poté k výmazu této firmy z obchodního rejstříku a zápisu nové obchodní firmy se sídlem v Poniklé. Dále má tři dceřiné společnosti, v jedné má 100% podíl v hodnotě 990 000 Kč v Polské republice, u druhé 66% podíl v hodnotě 24 819 000 Kč se sídlem v Orlu v Ruské federaci a v třetí má 100% podíl ve výši 18 266 000 Kč ve Slovenské republice. Průměrný počet zaměstnanců je 361 včetně managementu a vlastníkem je jediný akcionář. U této korporace je povinný audit účetní závěrky a tvoří konsolidační celek, proto účtuje o odložené dani, ale vzhledem k neposkytnutým interním zdrojům nebude výše odložených daní vypočtena. Při výpočtu daňové povinnosti je nutné znát některé informace, které budou uvedeny v této kapitole (Výroční zpráva YZ, a. s.).

4.1 Výpočet daňové povinnosti za rok 2013

V roce 2013 měla tato korporace na základě interních zdrojů a Výkazu zisku a ztráty³² provozní výsledek hospodaření ve výši 10 481 442 Kč a finanční výsledek hospodaření ve výši -14 727 086 Kč. Tento záporný výsledek hospodaření je dán vyššími náklady v položce Ostatní finanční náklady, které zahrnují poplatky bance za vedení účtu, další bankovní výlohy nebo úhrady ztráty řízené osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo

³¹ Název korporace na základě dohody s jejím vedením nebude uveden.

³² Sleduje zisk za jeden rok, měsíc nebo jakoukoliv námi požadovanou dobu. Výkaz o finanční situaci není nikdy stanoven za období, ale vždy k určitému datu, viz Leiwy D. and Persk R. (2013, s. 31).

ovládací smlouvy. Proto účetní výsledek hospodaření činí **-4 245 644 Kč**. Pro výpočet daně je zapotřebí uvést tyto položky dle interních zdrojů akciové společnosti:

- 1) V průběhu roku došlo k nákupu propagačního materiálu nad 500 Kč v hodnotě 12 135 Kč.
- 2) Obchodní korporace využívá dopravu motorovými vozidly ke svým dceřiným společnostem, a proto za celý rok bylo vyúčtováno cestovné ve výši 381 232 Kč.
- 3) V průběhu roku byl vyřazen stroj likvidací. Účetní zůstatková cena činí 321 548 Kč a daňová zůstatková cena je v hodnotě 204 511 Kč.
- 4) Obchodní korporace za rok 2013 sjednávala schůzky s obchodními partnery, poskytovala pohoštění a občerstvení. Celkové náklady činí 628 086 Kč.
- 5) Jsou zaznamenány účetní a daňové odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za rok 2013. Výše účetních odpisů je 39 996 464 Kč podle Výkazu zisku a ztráty a výše daňových odpisů činí:
 - HM a NM zařazeného do 1. odpisové skupiny činí 6 426 084 Kč,
 - HM a NM zařazeného do 2. odpis. skupiny činí 17 847 953 Kč,
 - HM a NM zařazeného do 3. odpis. skupiny činí 401 210 Kč,
 - HM zařazeného do 4. odpis. skupiny činí 39 324 Kč,
 - HM zařazeného do 5. odpis. skupiny jsou ve výši 8 482 715 Kč.
- 6) Korporace vyplatila členské příspěvky odborové organizaci v hodnotě 44 677 Kč.
- 7) V průběhu roku byly vydány stravenky a předpisy mezd v době nemoci zaměstnanců, které byly zaplacený zaměstnavatelem. Celkové náklady tedy činí 241 479 Kč.
- 8) Daň z převodu nemovitých věcí byla vyměřena v roce 2013, ale doposud nebyla uhrazena. Celková částka činí 46 278 Kč.
- 9) Korporace poskytla bezúplatné plnění obci Ludgeřovice na financování kulturních a ekologických účelů, toto bezúplatné plnění bylo poskytnuto v hodnotě 250 000 Kč.
- 10) V roce 2013 korporace evidovala smluvní pokuty, které ještě nebyly zaplacený a to ve výši 2 561 Kč.
- 11) Korporace se rozhodla odepsat pohledávky ve výši 485 243 Kč, jelikož její splatnost uplynula 31. 5. 2008. K této pohledávce nebyly vytvořeny žádné opravné položky.
- 12) Za rok 2013 byly vynaloženy provozní náklady, přičemž nesplňují podmínku daňové uznatelnosti a to v částce 30 821 Kč.
- 13) K 31. 12. 2013 byla zjištěna manka a škody v provozní oblasti, která činila 9 000 Kč. Poté byla předepsána náhrada a manka a škody byly uhrazený v hodnotě 8 948 Kč.

- 14) V roce 2007 korporace vytvořila rezervu na nevyčerpanou dovolenou, částka činí 750 510 Kč.
- 15) V roce 2010 byla vytvořena rezerva na prémie v částce 7 065 763 Kč.
- 16) V roce 2007 byla vytvořena rezerva na potenciální soudní náklady v hodnotě 1 062 953 Kč.
- 17) K 31. 12. 2013 byla vytvořena opravná položka k zásobám na základě inventarizace, kdy skutečný stav nesouhlasí se stavem účetním ve výši 196 821 Kč.
- 18) Na základě inventarizace byla vytvořena opravná položka k pohledávkám k 31. 12. 2013 v částce 202 565 Kč.
- 19) Korporace se rozhodla pro snížení základu daně formou rozpuštění rezervy na prémie ve výši 640 424 Kč.
- 20) Pro snížení základu daně došlo k rozpuštění rezervy na nevyčerpanou dovolenou ve výši 1 273 125 Kč.
- 21) Na konci roku dochází k rozpuštění opravných položek k pohledávkám ve výši 151 356 Kč.
- 22) Výše opravných položek k zásobám jsou v částce 226 076 Kč.
- 23) Tato korporace stále vlastní podíly v dceřiných společnostech. K 31. 12. daného roku se podíly přepočítaly podle kurzu ČNB, a proto výnosy z těchto podílů činí 3 272 830 Kč.
- 24) V roce 2011 vznikla daňová ztráta ve výši 23 039 267 Kč, která stále nebyla uplatněna.
- 25) Každoročně jsou schvalovány projekty výzkumu a vývoje, které řeší vznik nových výrobků nebo zlepšení technických vlastností výrobků již vyvinutých a vyráběných. Náklady na výzkum a vývoj činí v roce 2013 4 866 385 Kč.
- 26) Jsou zaměstnání zdravotně znevýhodnění zaměstnanci. Průměrný přepočtený stav pro daňové úlevy činí 9,72.
- 27) Výše minulé daňové povinnosti činí 5 310 490 Kč.
- 28) Korporace nemá vůči místně příslušným finančním orgánům žádné nedoplatky, nemá žádné závazky z titulu sociálního a zdravotního pojištění po splatnosti a nemá opravné položky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku.

Po těchto znázorněných informacích dochází k výpočtu základ daně. Nejdříve je nutné rozdělit náklady na daňově uznatelné a neuznatelné, dle tabulky uvedené v **Příloze č. 1**. Celková výše základu daně je **5 507 936 Kč**.

Na základě Tab. 4.1 lze uvést **přičitatelné položky**, mající charakter daňové neúčinnosti. Prvním nákladem je nákup propagačního materiálu nad 500 Kč a tuto informaci lze získat v ZDP, konkrétně v prvním odstavci § 25 písm. t), jelikož propagační materiál přesahuje hodnotu 500 Kč. Další položkou je cestovné k dceřiným společnostem, uvedené v prvním odstavci § 25 písm. zk), jelikož patří mezi náklady, které souvisí s držbou podílu a dle interních zdrojů YZ, a. s. je uvedeno jako daňově neúčinné. Korporace dále uskutečnila schůzky s obchodními partnery, poskytla jim občerstvení a pohoštění. Tyto náklady spadají do nákladů na reprezentaci, stejně jako propagační materiál, a jsou taktéž uvedeny v § 25 odst. 1 písm. t). Členské příspěvky poskytnuté odborové organizaci lze uvést, jakožto další přičitatelnou položku, podle § 25 odst. 1 písm. zo), jelikož u odborové organizace jsou osvobozeny tyto příspěvky od daně podle prvního odstavce § 19 písm. a). Na účet Ostatní sociální náklady se účtují náklady, které převyšují rámec stanovený zákonem, tudíž zde řadíme stravenky placené zaměstnavatelem a předpisy mezd v době nemoci zaměstnanců dle § 25 odst. 1 písm. j). Neuhrazená daň z převodu nemovitých věcí je zařazena mezi Ostatní daně a poplatky na základě prvního odstavce § 25 písm. r). Jestliže by tato daň byla uhrazena, korporace bude postupovat dle § 24 odst. 2 písm. ch) a tato položka by se stala daňově uznatelnou. Bezúplatné plnění obci nacházíme v § 25 odst. 1 písm. t), je tedy další neuznatelnou položkou. Může být však tato položka použita pro snížení základu daně podle osmého odstavce § 20, ale je třeba splnit určité podmínky (viz podpodkapitola 3.5.4 a také výpočet sníženého základu daně). Smluvní pokuty, které ještě nebyly zaplacený, lze nalézt opět v § 25 odst. 1 písm. f). Pokud by došlo k jejímu zaplacení, tento náklad by se stal daňově uznatelným. Odpis pohledávek je další přičitatelnou položkou podle prvního odstavce § 25 písm. zc), jelikož nebyly splněny všechny podmínky pro její uznatelnost. Tato pohledávka se stala pohledávkou promlčenou podle Nového občanského zákoníku, jelikož uplynula doba od její splatnosti déle než 3 roky a nebyly tvořeny žádné opravné položky. Provozní náklady jsou ve většině případů uznatelné, avšak zde byly zachyceny částky podléhající nedaňovým účelům podle ZDP (vybrané účty třídy 5). Manka a škody lze chápat jako daňově uznatelnou položkou jen do výše náhrady škody. Pokud byla předepsána náhrada, zbývající částka je daňově neuznatelná podle § 25 odst. 1 písm. n), tedy 52 Kč. Mezi další daňově neuznatelné položky patří rezervy na nevyčerpanou dovolenou, prémie a potenciální soudní náklady. Korporace si určuje sama, zda si tyto rezervy vytvoří a jejich daňová neuznatelnost je blíže stanovena dle prvního odstavce § 25 písm. l). Opravné položky k pohledávkám a zásobám jsou pokládány taktéž za neuznatelné náklady podle § 25 odst. 1 písm. v). Daňová uznatelnost zůstatkové ceny hmotného majetku je pouze do výše daňové zůstatkové ceny, tzn., opotřebení

majetku bylo evidováno daňovými odpisy, které jsou daňově účinné. V tomto případě je účetní zůstatková cena vyšší, proto výše daňové neuznatelnosti vyplývá z jejich rozdílu, tedy 117 037 Kč. Za poslední přičitatelnou položkou lze uvést odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jelikož účetní odpisy (daňově neuznatelné), stanovené dle § 25 odst. 1 písm. zg), jsou vyšší, než daňové odpisy (daňově účinné) a v součtu jsou ve výši 33 197 286 Kč. Výsledná částka je tedy jejich rozdíl 6 799 178 Kč.

Tímto bylo vysvětleno, proč jsou náklady daňově neuznatelné, ale ještě je třeba ujasnit pohled na položky, které mají opačný charakter. Rozpuštění rezerv a opravných položek jsou **daňově účinnými** (viz podpodkapitola 3.7.2 a 3.7.3).

Po dosažení základu daně následují další výpočty směřující k daňové povinnosti. V tomto okamžiku mohou být uplatněny odpočty od základu daně v podobě daňové ztráty, výzkumu a vývoje a bezúplatného plnění, jak je uvedeno v Tab. 3.1, podkapitole 3.6. Zbývajícím postup výpočtu z teoretického hlediska je dále znázorněn v již zmiňované tabulce a nyní je aplikován na praktickém příkladu, který je uveden v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Výpočet daňové povinnosti roku 2013 (Kč)

Základ daně	5 507 936
Odpočet daňové ztráty	0
Odpočet výzkumu a vývoje	– 4 866 385
Základ daně po úpravě	641 551
Bezüplatné plnění (5 %)	– 32 077
Snížený základ daně	609 474
Zaokrouhlení SZD na tisícikoruny dolů	609 000
Sazba daně (v %)	19
Daň	115 710
Slevy na dani - pracovníci se změněnou pracovní schopností	– 115 710
Celková daňová povinnost	0
% daňového zatížení	0,00
Hospodářský výsledek před zdaněním	–4 245 644
Ztráta	–4 245 644
Zaplacené zálohy na daň	3 263 000
Přeplatek daně	3 263 000

Zdroj: vlastní zpracování

Dle Tab. 4.1, **daňová ztráta** je v nulové výši, neboť korporace se rozhodla pro tento rok daňovou ztrátu neuplatnit a ponechá si ji jako rezervu pro snížení základu daně v příštích letech.

Výše **odpočtu výzkumu a vývoje** je stanovena v hodnotě 4 866 385 Kč, jelikož pro účely odpočtu byly použity mzdové náklady spolu s SP (25%) a ZP (9%), spotřeba vzorků, cestovné v rámci tuzemska a zahraničí, odpisy HM a výdaje na certifikaci výsledků ve výši dle interních zdrojů YZ, a. s. Korporace splnila podmínky pro uplatnění 100% odpočtu výzkumu a vývoje, proto je odečtena celá tato částka.

Hodnota **bezúplatného plnění poskytnutého obci** Ludgeřovice činí 250 000 Kč. Tato částka je tedy daňově neuznatelným nákladem a přičítá se k účetnímu výsledku hospodaření. Pro daňovou uznatelnost nákladů musí být splněna podmínka, že hodnota bezúplatného plnění musí být vynaložena na účely stanovené zákonem o daních z příjmů, dosahuje minimálně 2 000 Kč a nesmí překročit 5 % ze sníženého základu daně o daňovou ztrátu a odpočet výzkumu a vývoje (rok 2013). Po výpočtu 5 % z částky 641 551 Kč získáváme částku 32 077,55 Kč, zaokrouhlujeme na 32 077 Kč. Pro daňovou uznatelnost lze použít maximálně 5 %, tedy 32 077 Kč, ne celých 250 000 Kč. Dále došlo k zaokrouhlení základu daně a výpočtu daně pomocí sazby 19 %.

Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením dosahuje výše 174 960 Kč, neboť průměrný přepočtený stav zaměstnanců zdravotně znevýhodněných činí 9,72 dle interních zdrojů YZ, a. s. Dochází k součinu se slevou za zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením bez TZP ve výši 18 000 Kč. Je nutné konstatovat, že může být od daně odečtena maximálně částka rovnající se této dani, jelikož celková daňová povinnost nesmí nabývat záporných hodnot. Tímto byla dosažena její nulová výše, avšak tato situace nezprošťuje obchodní korporaci v povinnosti podat daňové přiznání.

Lze konstatovat, že bylo využito různých způsobů optimalizace daně, jako jsou odpočty od základu daně, slevy a dalších položek, neboť korporace dosáhla nulové výše daňové povinnosti. Tato daň je poté zaúčtována na vrub účtu **591** – Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná ve prospěch účtu **341** – Daň z příjmů.

Nakonec je důležité vypočítat **disponibilní výsledek hospodaření**, stanoven jako výsledek hospodaření před zdaněním snížený o vypočtenou celkovou daň. Jelikož celková daňová povinnost je nulová, je výsledkem ztráta ve výši –4 245 644 Kč. Tuto ztrátu zaúčtuje obchodní korporace na účet **702** – Konečný účet rozvázný ve prospěch účtu **710** – Účet zisků a ztrát, jelikož v průběhu roku se uzavírají účty nákladů a výnosů a jejich konečné zůstatky se převádějí na účet 710.

Zálohy byly vypočteny ze dvou daňových povinností předchozích let. Výše minulé daňové povinnosti činila 5 310 490 Kč dle interních zdrojů korporace, ale jelikož v roce 2011 došlo k odštěpení sloučením korporace sídlící v Poniklé, místně příslušný finanční úřad v Ostravě stanovil obchodní korporaci YZ, a. s. zálohy dle svého výpočtu. Zálohy z daňové povinnosti za rok 2012 byly placeny až od 2. pololetí 2013, jelikož YZ, a. s. předkládá daňové přiznání vždy do 1. 7. následujícího roku. Zaplacené zálohy pro rok 2013 byly v této výši:

- k 15. 3. 2013 v hodnotě 303 800 Kč,
- k 15. 6. 2013 v hodnotě 303 800 Kč,
- k 15. 9. 2013 v hodnotě 1 327 700 Kč,
- k 15. 12. 2013 v hodnotě 1 327 700 Kč.

Záloha ve výši 303 800 Kč byla tedy stanovena místně příslušným finančním úřadem a záloha v hodnotě 1 327 700 Kč byla vypočtena z minulé daňové povinnosti ve výši 25 % dle ZDP (viz podpodkapitola 3.6.1). Celková výše záloh činí 3 263 000 Kč. Tyto zálohy byly zaúčtovány na účet **341** – Daň z příjmů ve prospěch účtu **221** – Účty peněžních prostředků, ale v roce 2013 vznikla nulová daňová povinnost, proto dochází k **přeplatku daně** ve výši 3 263 000 Kč a místně příslušný úřad musí tuto částku vrátit akciové společnosti.

Poté, co byla vypočtena daňová povinnost, musí být podáno daňové přiznání (viz **Příloha č. 4**) a to do 1. července 2014, neboť účetní závěrka u této akciové společnosti podléhá kontrole auditorem. Přiřazení jednotlivých položek do řádků v daňovém přiznání je uvedeno v **Příloze č. 2**.

V roce 2014 budou zálohy na daň z příjmu právnických osob ve výši **2 655 400 Kč**, jelikož se vychází z daňové povinnosti roku 2012, která činila 5 310 490 Kč a z daňové povinnosti roku 2013, jež dosahovala nulové výše. Zaplacené zálohy budou v této výši:

- k 15. 3. 2014 v hodnotě 1 327 700 Kč,
- k 15. 6. 2014 v hodnotě 1 327 700 Kč,
- k 15. 9. 2014 v hodnotě 0 Kč,
- k 15. 12. 2014 v hodnotě 0 Kč.

Pro zhodnocení daňového zatížení si může obchodní korporace toto zatížení vypočítat a porovnat ho s jednotlivými lety. Tento ukazatel se vypočte jako podíl celkové daňové povinnosti a hospodářského výsledku před zdaněním. Je žádoucí, aby tento ukazatel dosahoval co nejmenších hodnot. V případě roku 2013 je toto daňové zatížení 0,00 %, jelikož daňová povinnost je 0 Kč a tato hodnota se stává hodnotou ideální.

4.2 Výpočet daňové povinnosti za rok 2014

Rok 2013 byl pro tuto akciovou společnost rokem optimálním, neboť bylo dosaženo nulové daňové povinnosti. Od roku 2014 však nastaly určité změny při výpočtu daňové povinnosti, které budou zahrnuty v dalším praktickém příkladu (např. výše daňové uznatelnosti bezúplatného plnění), a proto je dalším krokem analýza daňové povinnosti za rok 2014, která je uvedena v **Příloze č. 3** a informace potřebné jejímu k výpočtu jsou obdobné, jako u roku 2013 dle interních zdrojů předběžného výpočtu daňové povinnosti YZ, a. s.

Na základě analýzy daňové povinnosti roku 2014 lze vidět rozdíl oproti roku 2013 a to především v tom, že její výše dosahuje **6 318 150 Kč**. Zálohy pro rok 2015 budou ve výši **1 579 600 Kč/čtvrtletí**, neboť daňová povinnost je vyšší než 150 000 Kč, jak je uvedeno v Tab. 3.2 Výpočet záloh na daň z příjmu, a proto je vypočtena na základě 25 % z minulé daňové povinnosti. Zaplacené zálohy za rok 2015 budou v této výši:

- k 15. 3. 2015 v hodnotě 0 Kč,
- k 15. 6. 2015 v hodnotě 0 Kč,
- k 15. 9. 2015 v hodnotě 1 579 600 Kč,
- k 15. 12. 2015 v hodnotě 1 579 600 Kč.

Lze provést optimalizaci daně – použít všechny legální cesty ke snížení této povinnosti. Některé možnosti k dosažení optimální výše daňové povinnosti již byly využity, např. tvorba a následné rozpuštění opravných položek, slevy na dani, odpočty na výzkum a vývoj, bezúplatné plnění. Existují však další možnosti, které budou dále uvedeny.

4.2.1 Daňová ztráta

Jedním z možných řešení je použití daňové ztráty jako daňově účinné položky, avšak musí být splněna řada podmínek. Jednou z nich je, že ztráta může být uplatněna pouze do výše kladného základu daně před tímto odpočtem. Další podmínky jsou uvedeny v podpodkapitole 3.5.1. Výše neuplatněné daňové ztráty je 23 039 267 Kč, jejíž vznik byl zaznamenán v roce 2011 a byly splněny všechny podmínky pro její použití. V Tab. 4.2 bude vypočtena výše daňové povinnosti po použití této možnosti optimalizace, přičemž se vychází z klasického výpočtu daňové povinnosti za rok 2014.

Tab. 4.2 Výpočet daňové povinnosti za rok 2014 – použití daňové ztráty (Kč)

Účetní výsledek hospodaření	24 897 116
Připočitatelné položky celkem	25 434 946
Odčitatelné položky celkem	– 12 432 451
Základ daně	37 899 611
Odpočet daňové ztráty	– 23 039 267
Snížený základ daně	10 852 269
Zaokrouhlení SZD na tisícikoruny dolů	10 852 000
Sazba daně (v %)	19
Daň	2 061 880
Slevy na dani - pracovníci se změněnou pracovní schopností	121 140
Celková daňová povinnost	1 940 740
% daňového zatížení	7,8
Hospodářský výsledek před zdaněním	24 897 116
Zisk	22 956 376
Zaplacené zálohy na daň	2 655 400
Přeplatek daně	714 660

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě Tab. 4.2 lze konstatovat, že při použití daňové ztráty činí výsledná daňová povinnost 1 940 740 Kč místo 6 318 150 Kč, dochází tedy k daňové úspoře o 4 377 410 Kč. Jestliže by nedošlo v tomto roce k jejímu uplatnění a základ daně by nebyl dostatečně vysoký, řešením by mohlo být přerušení daňových odpisů dle osmého odstavce § 26 ZDP, tím by došlo ke zvýšení základu daně a mohla by být ztráta odečtena (viz podpodkapitola 3.7.1).

4.2.2 Vyšší daňové odpisy

Další z možností, jak optimalizovat daňovou povinnost, je využití vyšších daňových odpisů. Vyšších daňových odpisů může být dosaženo použitím metody zrychleného odpisování, místo lineárního, které YZ, a. s. používá a poté částka ve výši tohoto rozdílu se stane odečitatelnou položkou. Obchodní korporace pořídila nový stroj na výrobu trvanlivého a technického textilu v hodnotě 5 859 541 Kč, přičemž byl zařazen do užívání dne 1. 1. 2014. Tento stroj je přiřazen do 3. odpisové skupiny a doba odpisování je 10 let. Lze předpokládat, že všechny části stroje se opotřebovávají rovnoměrně. Pro optimalizaci daně je uveden

způsob lineárního odpisování (Tab. 4.3) a poté je porovnán s **degresivním odpisováním** (Tab. 4.4). Ostatní majetek je odpisován lineárně a způsob odpisování již v průběhu nelze měnit.

Tab. 4.3 Lineární odpisování (Kč)

Rok	Roční odpis	Zůstatková cena
2014	322 275	5 537 266
2015	615 252	4 922 014
2016	615 252	4 306 762
2017	615 252	3 691 510
2018	615 252	3 076 258
2019	615 252	2 461 006
2020	615 252	1 845 754
2021	615 252	1 230 502
2022	615 252	615 250
2023	615 250	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.4 Degresivní odpisování (Kč)

Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	585 955	585 955	5 273 586
2015	1 054 718	1 640 673	4 218 868
2016	937 527	2 578 200	3 281 341
2017	820 336	3 398 536	2 461 005
2018	703 145	4 101 681	1 757 860
2019	585 954	4 687 635	1 171 906
2020	468 763	5 156 398	703 143
2021	351 572	5 507 970	351 571
2022	234 381	5 742 351	117 190
2023	117 190	5 859 541	0

Zdroj: vlastní zpracování

Lze konstatovat, že v prvním roce je vyšší daňový odpis u zrychleného odpisování o 263 680 Kč dle Tab. 4.4 a o tuto částku bude nižší rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud si obchodní korporace bude chtít odečíst v roce 2014 větší částku od základu daně,

může použít zrychlené odpisy a účetní odpisy budou evidovány ve stejné výši z hlediska reálného opotřebení stroje, nehledě na výběr mezi lineárním a zrychleným odpisováním. Nevýhoda však je, že zrychlené odpisy se v dalších letech snižují, ale pokud bude mít obchodní korporace v těchto letech vyšší jistotu dosažení zisku, není třeba se vyhnout tomuto rozhodnutí – tento postup je stanoven v Tab. 4.5.

Tab. 4.5 Výpočet daňové povinnosti za rok 2014 – použití degresivního odpisování (Kč)

Účetní výsledek hospodaření	24 897 116
Rozdíl, o který jsou účetní odpisy vyšší než daňové odpisy	11 784 447
Připočitatelné položky celkem	25 171 266
Odčitatelné položky celkem	– 12 432 451
Základ daně	37 635 931
Snížený základ daně	33 627 856
Zaokrouhlení SZD na tisícikoruny dolů	33 627 000
Sazba daně (v %)	19
Daň	6 389 130
Slevy na dani - pracovníci se změněnou pracovní schopností	121 140
Celková daňová povinnost	6 267 990
% daňového zatížení	25,2
Hospodářský výsledek před zdaněním	24 897 116
Zisk	18 629 126
Zaplacené zálohy na daň	2 655 400
Doplatek daně	3 612 590

Zdroj: vlastní zpracování

Podle Tab. 4.5 vychází celková daňová povinnost ve výši 6 267 990 Kč, což je o 50 160 Kč méně, neboť bez této daňové optimalizace daň činila 6 318 150 Kč. U většího množství odpisovaného majetku zrychleným způsobem by byl tento efekt znatelnější a lze tuto variantu vyhodnotit jako doporučení pro YZ, a. s., aby svůj majetek odpisovala degresivním odpisováním namísto lineárního, např. u toho majetku, který se rychle opotřebovává.

4.2.3 Kombinace komponentního odpisování s tvorbou rezervy na opravu HM

Další možnou variantou pro daňovou optimalizaci by mohlo být použití komponentního odpisování. Jestli by tato varianta byla vhodnou možností k optimalizaci daně, lze konstatovat až po přiblížení této problematiky na konkrétním příkladu. Obchodní korporace pořídila nový stroj na výrobu trvanlivého a technického textilu v hodnotě 6 422 619 Kč, přičemž byl tento stroj zařazen do užívání dne 1. 1. 2014. Tento stroj je přiřazen do 3. odpisové skupiny a doba odpisování dle ZDP je 10 let. Ekonomickou životnost stroje obchodní korporace předpokládá na 20 let. Lze předpokládat, že opotřebení hlavního motoru je rychlejší než zbývající části stroje, proto motor bude považován za samostatnou komponentu a obměňován koupí nového motoru co 5 let. Komponentní odpisování se řídí Mezinárodními účetními standardy³³ a výše komponenty musí být přesně identifikovatelná, avšak pro pochopení problematiky bude uvedeno, že její výše představuje 30 % hodnoty na celkovém stroji, přičemž průběh používání a způsob ocenění komponenty musí být doloženo účetním záznamem dle § 56a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vypočtené časové lineární odpisy budou každým rokem ve stejné výši (hlavní motor v hodnotě 1/5 vstupní ceny, stroj v hodnotě 1/20 vstupní ceny). Výpočet komponentního odpisování je stanoven v Tab. 4.6.

Tab. 4.6 Výše komponentního odpisování (Kč)

Metoda komponentního odpisování	
Vstupní cena hlavního motoru	$30 \% \cdot 6\,422\,619 = 1\,926\,786$
Vstupní cena stroje	$6\,422\,619 - 1\,926\,786 = 4\,495\,833$
Výše odpisů hl. motoru a stroje 1. – 20. rok	$1/5 \cdot 1\,926\,786 + 1/20 \cdot 4\,495\,833 = 610\,149$

Zdroj: vlastní zpracování

Jak bylo zmíněno v Tab. 4.6, obchodní korporace vynaloží každý rok náklady ve výši 610 149 Kč a hlavní motor bude pořízen vždy co 5 let. Komponenta se bude odpisovat samostatně od ostatní části majetku a při její výměně dochází ke snížení ocenění majetku o tuto část a při koupi nového motoru se ocenění majetku o tuto část zvyšuje dle § 56a

³³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MF: Finanční zpravodaj číslo 3/2011 ze dne 6. dubna 2011 [online]. MF [6. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislative/financni-zpravodaj/2011/financni-zpravodaj-cislo-32011-1546>

Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Ve 20. roce již pořízena nebude, jelikož v tomto roce končí ekonomická životnost stroje. Zvláště nutné je uvést, že daňové odpisy nejsou účinné dle druhého odstavce § 23 a), tedy základ daně je vypočten bez vlivů daňových odpisů, proto na optimalizaci daně nebude mít hodnota komponentních odpisů vliv a toto řešení není tudíž vhodné vzhledem k problematice daňové optimalizace.

Mohla by nastat myšlenka, že ke komponentnímu odpisování lze tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, přičemž by mohla být čerpána v 5. roce, kdy by došlo k pořízení nového motoru a tato částka by byla daňově účinná (viz podpodkapitola 3.7.3). Tato myšlenka je však chybná, jelikož dle § 57 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., nelze účtovat o rezervě na opravu hmotného majetku spolu s metodou komponentního odpisování. Pokud by tedy byl pořízen nový motor, došlo by k jeho zaúčtování na technické zhodnocení stroje, tj. do majetku, nikoliv do oprav jako náklad.

4.2.4 Paušální výdaje na dopravu

Rozhodnutí obchodní korporace, zda použije paušální výdaje na dopravu osobního automobilu, může být další cestou k optimalizaci daní. Jak bylo uvedeno v podpodkapitole 3.7.4, tyto výdaje jsou daňově uznatelné, ale je v její kompetenci, jestli tuto variantu zvolí a bude pro ni výhodnější.

Korporace používá skutečné výdaje na dopravu, tedy vede knihu jízd, avšak u tří vozidel se předpokládá jejich nižší použití, a proto existuje možnost uplatnění paušálních výdajů. Tyto automobily jsou používány zcela pro podnikání. Prvním automobilem je Škoda Rapid, druhým je Škoda Superb a třetím je Škoda Octavia. Abychom výběru lépe porozuměli, bude uveden přesný příklad výpočtu těchto dvou možností a poté budou následně vzájemně zhodnoceny. Více informací je uvedeno v Tab. 4.7.

Tab. 4.7 Zhodnocení paušálních a skutečných výdajů na dopravu

	Průměr. měsíčně ujeto (km)	Výše spotřeby (l/100 km)	Průměr. cena PHM/l (Kč)	Skutečné výdaje (Kč)	Paušální výdaje (Kč)
Škoda Rapid	1 000	8,0	32,50	$2\,600 \cdot 12 = 31\,200$	$5\,000 \cdot 12 = 60\,000$
Škoda Superb	1 500	7,8	32,50	$3\,802,5 \cdot 12 = 45\,630$	$5\,000 \cdot 12 = 60\,000$
Škoda Octavia	1 800	7,1	32,50	$4\,153,5 \cdot 12 = 49\,842$	$5\,000 \cdot 12 = 60\,000$
Celkem				126 672	180 000

Zdroj: vlastní zpracování

Dle Tab. 4.7 lze konstatovat, že výše paušálních výdajů není ovlivněna počtem najetých kilometrů, ovšem tento vliv platí u skutečných výdajů, jež se počítají na základě výši spotřeby, průměrné ceny pohonných hmot a počtu najetých kilometrů. Jestliže dochází k rostoucí tendenci některých z těchto zmíněných prvků, skutečné výdaje se také zvyšují. Pro optimalizaci daně by tedy bylo řešení následující – u všech třech automobilů budou uplatněny paušální výdaje. Daňově uznatelné náklady v případě tohoto řešení jsou ve výši 180 000 Kč, přičemž hodnota pohonných hmot a parkovného jsou do této částky zakomponovány. Během zdaňovacího období je na analytických účtech vedena spotřeba pohonných hmot a výše parkovného, avšak v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být tyto hodnoty uvedeny v řádku 40 jako daňově neúčinné dle prvního odstavce § 25 x). Částka paušálních výdajů je pak uvedena v řádku 162. Pokud by bylo použito uplatňování paušálních výdajů místo skutečných, dochází ke snížení výsledku hospodaření ve výši 53 328 Kč. Tato skutečnost je znázorněna ve výpočtu daňové povinnosti pro rok 2014 (viz Tab. 4.8).

Tab. 4.8 Výpočet daňové povinnosti za rok 2014 – použití paušálních výdajů (Kč)

Účetní výsledek hospodaření	24 897 116
Připočitatelné položky celkem	25 434 946
Doprava silničními motorovými vozidly k obchodním partnerům	– 53 328
Odčitatelné položky celkem	– 12 485 779
Základ daně	37 846 283
Snížený základ daně	33 838 208
Zaokrouhlení SZD na tisícikoruny dolů	33 838 000
Sazba daně (v %)	19
Daň	6 429 220
Slevy na dani - pracovníci se změněnou pracovní schopností	121 140
Celková daňová povinnost	6 308 080
% daňového zatížení	25,3
Hospodářský výsledek před zdaněním	24 897 116
Zisk	18 589 036
Zaplacené zálohy na daň	2 655 400
Doplatek daně	3 652 680

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě uplatnění paušálních výdajů činí daňová povinnost 6 308 080 Kč dle Tab. 4.8 a došlo k daňové úspoře ve výši 10 070 Kč, jelikož původní její výše byla 6 318 150 Kč.

4.2.5 Prodej podílu vztahující se k dceřiné společnosti

Tento způsob optimalizace není příliš častý, avšak jestliže by se YZ, a. s. chtěla více koncentrovat na oblast výroby kovových součástek, prodej podílu dceřiné společnosti ve Slovenské republice je vhodná varianta, jelikož tato korporace se zabývá výrobou a prodejem flexibilních obalů. Na základě rozhodnutí jediného akcionáře a souhlasu valné hromady dochází k prodeji tohoto podílu, jehož výše činí 18 266 000 Kč a tato částka se stává odčitatelnou položkou podle § 19 ZDP, dojde ke snížení výsledku hospodaření před zdaněním, čímž vzniká nižší základ daně a poté nižší daňová povinnost. Tato varianta je uvedena v Tab. 4.9, přičemž se opět vychází z výpočtu daňové povinnosti bez optimalizace za rok 2014.

Tab. 4.9 Výpočet daňové povinnosti – použití prodeje podílu (Kč)

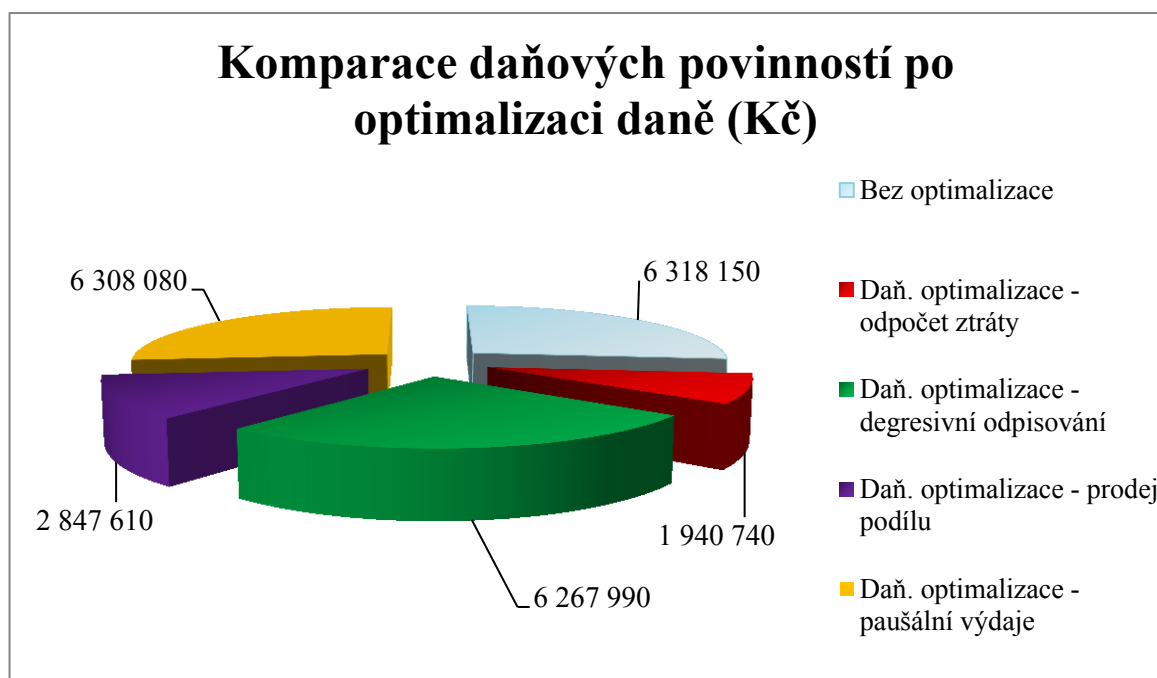
Účetní výsledek hospodaření	24 897 116
Připočitatelné položky celkem	25 434 946
Příjmy osvobozené § 19 – prodej podílu	– 18 266 000
Odčitatelné položky celkem	– 30 698 451
Základ daně	19 633 611
Snížený základ daně	15 625 536
Zaokrouhlení SZD na tisícikoruny dolů	15 625 000
Sazba daně (v %)	19
Daň	2 968 750
Slevy na dani - pracovníci se změněnou pracovní schopností	121 140
Celková daňová povinnost	2 847 610
% daňového zatížení	11,4
Hospodářský výsledek před zdaněním	24 897 116
Zisk	22 049 506
Zaplacené zálohy na daň	2 655 400
Doplatek daně	192 210

Zdroj: vlastní zpracování

Po této daňové optimalizaci činí daňová povinnost 2 847 610 Kč (viz Tab. 4.9), což je o 3 470 540 Kč nižší než činí klasická daňová povinnost bez optimalizace.

V této kapitole byly stanoveny různé možnosti optimalizace, ale důležité je také zhodnotit, která z těchto možností je nejúčinnější. Toto zhodnocení lze vidět na grafu, jenž je umístěn na následující stránce (Graf 4.1).

Graf 4.1 Komparace daňových povinností (Kč)



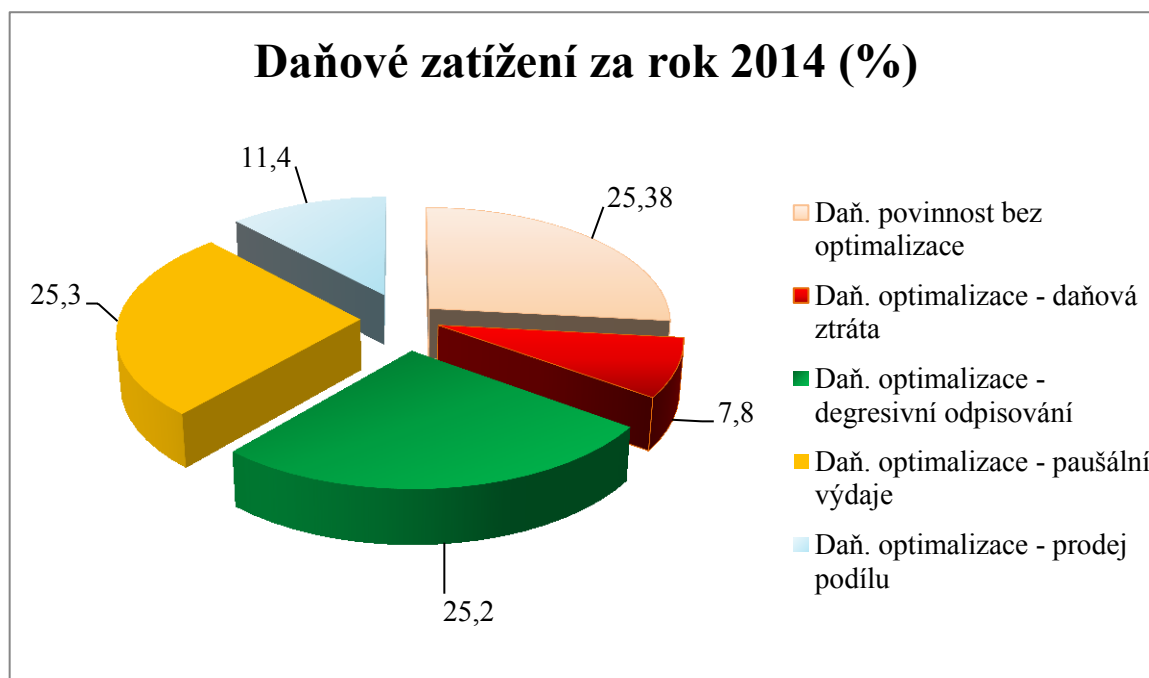
Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše znázorněného grafu lze zhodnotit daňové povinnosti po optimalizaci daně. Jsou zde uvedeny různé její varianty kromě možnosti komponentního odpisování, jelikož toto řešení není vhodné pro daňovou optimalizaci a případná možnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku je spolu s ní nerealizovatelná. Lze tedy vycházet z variant odpočtu daňové ztráty, použití degresivního odpisování, prodeje podílu dceřiné společnosti a paušálních výdajů.

Autorka uvedla, že za nejefektivnější variantu lze označit odpočet ztráty, jelikož došlo k nejvýraznějšímu snížení daňové povinnosti a tato daňová povinnost činí **1 940 740 Kč**. Možnost zrychleného odpisování není úplně srovnatelná s předchozími variantami, jelikož bylo toto odpisování použito pouze u jednoho druhu majetku, a proto došlo k nízkému efektu daňové optimalizace. Po uvážení možnosti použití zrychleného odpisování u většího množství majetku se lze domnívat, že by přesto nedošlo k tak výraznému snížení daňové povinnosti jako v případě použití daňové ztráty, a proto je první varianta stále pokládána jako nejlepší. Degresivní odpisování však lze vyhodnotit jako doporučení pro YZ, a. s., aspoň u majetku, který se rychle opotřebovává.

Procentní zatížení daňových povinností za rok 2014, které obchodní korporace používá, je uvedeno na následující straně a následně dochází k jejich porovnání (viz Graf 4.2).

Graf 4.2 Daňové zatížení za rok 2014 (%)



Zdroj: vlastní zpracování

Pro obchodní korporaci je nejvýhodnější dosažení nejnižšího daňového zatížení, což lze vidět v první variantě řešení daňové optimalizace (odpočet daňové ztráty) ve výši 7,8 %. Možným řešením v dalších letech by mohlo být použití více kombinací optimalizace najednou, sice se tyto změny neprojeví tak výrazně jako odpočet ztráty, ale ke snížení daňové povinnosti v určité výši dojde.

4.3 Výpočet daňové povinnosti za rok 2015

Analýza daňové povinnosti za rok 2015 nepřináší s sebou žádné změny, výše daňové uznatelnosti bezúplatného plnění je stejná, jako v roce 2014 a vše ostatní zůstává zachováno ve stejném znění. Mohou být doporučeny určité kroky k daňové optimalizaci a to např. kombinace jednotlivých možností, především dosažení vyšších daňových odpisů, použití paušálních a skutečných výdajů, stravenek a další.

4.3.1 Degresivní odpisování

Možnost použití zrychlených odpisů u pořízeného stroje v roce 2014 se zdá být vhodná. Podle Tab. 4.3 je výše lineárních odpisů ve výši 615 252 Kč za rok 2015 a degresivních odpisů ve výši 1 054 718 Kč (viz Tab. 4.4). Vzniká rozdíl v hodnotě

439 466 Kč a o tuto částku se sníží výše účetních odpisů, tedy částka, která je přičitatelnou. Jestliže by bylo degresivní odpisování použito v předchozím roce, pak v roce 2015 by toto odpisování nebylo výjimkou (nelze po další léta měnit).

4.3.2 Stravenky

Korporace zvažuje poskytování bezplatných stravenek svým zaměstnancům ve vyšších hodnotách, a to za 80 Kč nebo 100 Kč na jednoho zaměstnance, přičemž je stanovena daňová uznatelnost 55 %, maximálně však 70 % při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin dle § 163 Zákoníku práce (69 – 82 Kč), viz podpodkapitola 3.7.4. Za měsíc má každý zaměstnanec nárok na 20 stravenek, neboť jsou jim poskytovány každý pracovní den. Pro zjednodušení pohledu na tuto problematiku bude počítáno s 240 dny za rok (bez ohledu na dovolenou či svátky). Počet zaměstnanců s výjimkou managementu je 354. V Tab. 4.10 jsou uvedeny dvě varianty, přičemž **varianta A** je akceptace používání stravenek ve výši 80 Kč a **variantou B** je vydávání stravenek zaměstnanců v částce 100 Kč.

Tab. 4.10 Výše daňových a nedaňových nákladů při použití stravenek (Kč)

Náklady	Variant A	Variant B
Část hrazená zaměstnavatelem (daňově uznatelná)	$354 \cdot 80 \cdot 0,55 \cdot 240 = \mathbf{3\ 738\ 240}$	$354 \cdot 100 \cdot 0,55 \cdot 240 = \mathbf{4\ 672\ 800}$
Částka sražená z mezd zaměstnanců	$354 \cdot 36 \cdot 240 = 3\ 058\ 560$	$354 \cdot 45 \cdot 240 = 3\ 823\ 200$
Rozdíl, o který lze snížit VH – vzájemné porovnání variant	0	934 560

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě Tab. 4.10 lze konstatovat, že výše daňové uznatelnosti stravenek je v obou případech 55 %, tedy 44 Kč a 55 Kč za jednu stravenku. Strop byl stanoven ve výši 57,4 Kč, jelikož maximální hranice pro daňovou uznatelnost je 70 % a nedošlo k překročení tohoto stropu, proto je počítáno s již zmíněnými hodnotami ve výši 55 %. Rozdíl, o který lze snížit VH je rovněž uveden v tabulce, přičemž u druhé varianty činil **934 560 Kč** v komparaci oproti stravenkám ve výši 80 Kč. O tuto částku si může YZ, a. s. více snížit VH, a proto druhá varianta může být akceptovatelná jako další způsob daňové optimalizace pro rok 2015.

4.3.3 Fúze sloučením

Dále můžeme uvést návrh optimalizace daně prostřednictvím fúze sloučením s majetkově propojenou korporací XY, s. r. o. a tím dojde ke zjednodušení administrativní, organizační struktury, vyšší efektivnosti a ke snížení nákladů. Lze konstatovat, že YZ, a. s. je zanikající společnost a XY, s. r. o. je nástupnická společnost. V souladu s § 158 Zákona o přeměnách by byla změněna právní forma korporace XY, s. r. o. na akciovou společnost. Dnem zápisu fúze sloučením do obchodního rejstříku zanikající společnost zaniká, její jmění bude přecházet na nástupnickou společnost a její společníci se stanou společníky nástupnické společnosti. Při této fúzi by došlo ke změně vlastního kapitálu, neboť vlastní kapitál akciové společnosti by byl převeden na nástupnickou korporaci společnost s ručením omezeným. Všechny položky vlastního kapitálu budou převedeny do pasiv nástupnické korporace, např. základní kapitál bude navýšen o 111 150 000 Kč a další. Můžeme konstatovat, že na korporaci nebude převeden jen vlastní kapitál, ale i hodnoty cizího kapitálu. Pokud by došlo ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze zanikající společnosti, je nutné ocenit jmění zanikající společnosti znalcem (vychází se z řádné nebo mimořádné konečné účetní závěrky či mezitímní). Dále bude povinný audit účetní závěrky u obou společností, nutné je sestavení projektu fúze, zahajovací rozvahy nástupnické společnosti, informování veřejnosti, schválení fúze valnou hromadou a další (Josková, 2012). Na základě podrobné analýzy korporace YZ, a. s. bychom zjistili, zda by byla tato fúze vhodným řešením.

4.3.4 Snížení ostatních nákladů

Autorka uvedla, že na základě zhodnocení předchozích návrhů na optimalizaci daně tento pojem nezahrnuje jen položky ovlivňující základ daně, ale celé dění v korporaci. Aby bylo dosaženo této optimalizace, je třeba začít u základních, byť důležitých hledisek, jako je nákup materiálu od dodavatele, výběr pracovních sil na opravářské práce, počet zaměstnanců a další. Zásadní je najít co nejúspornější cesty, ale zároveň dbát na udržení kvality a spolehlivosti nejen obchodních transakcí. Trh příležitostí se stále zvětšuje a vyvíjejí se nové podmínky pro obchod, tudíž je důležitá neustálá orientace, sestavování předběžných plánů a kalkulací. Lze konstatovat, že věrohodný je také výběr hlavního managementu korporace, neboť právě správné řízení je důležitým předpokladem pro její chod.

Jeden z dalších způsobů by bylo dosažení **investičních pobídek**, **koupě podílu** v zemi, kde je nižší zdanění a tím bude zajištěna nižší daňová povinnost, **přenos zisku**

do země, která je daňovým rájem a tím dochází k daňové úspoře a mnoho dalších (Klimešová, 2014).

5 Závěr

V této bakalářské práci je znázorněn detailní přehled o tématu dani z příjmů právnických osob, které je stěžejní v dnešní době. V práci byly uvedeny teoretické aspekty zdanění právnických osob, které byly aplikovány na praktické příklady obchodní korporace a poté zhodnocovány jednotlivé možnosti optimalizace.

Hlavním cílem práce bylo analyzovat výpočet daňových povinností na základě interních zdrojů reálné společnosti YZ, a. s., poté jejich optimalizaci při použití různých variant a současně zhodnotit neoptimálnější východiska mezi sebou.

V druhé kapitole byly vymezeny daně z právního, politického, daňového a historického hlediska. Tyto hlediska se vzájemně propojují, a proto je nutné mít všechny potřebné znalosti, chceme-li zobrazit věrný a poctivý obraz účetnictví. Poté byl uveden daňový systém ČR, přičemž byla zaznamenána jeho aktuální verze a dále některé hlediska, které s daňovým systémem souvisí. Jedním z nich je harmonizace daní, jelikož je nezbytně nutná jejich srovnatelnost mezi jednotlivými státy, neboť systémy různých zemí se mohou lišit. Charakteristika základních pojmů a funkcí daní, které se opět dotýkají politiky a ekonomiky, byly také uvedeny v této kapitole.

V třetí kapitole bylo zahrnuto vše, co se týká dani z příjmů právnických osob. Z těchto poznatků se poté vychází v praktické části, obchodní korporace si musí na konci zdaňovacího období vypočítat svou daňovou povinnost a podat daňové přiznání. Správnost výpočtu v rámci zákonů je podstatná pro každou obchodní korporaci, byť se některé z nich snaží o daňové úniky. V případě chybných propočtů, ať už nedopatřením nebo plánovanými činy, se subjekty nevyhnou obtížným procesům s daňovými poradci, případně soudy. Jak dnešní situace vypovídají, používání různých nelegálních daňových praktik se příliš nevyplácí, a proto je nutné jednat v rámci péče řádného hospodáře a dodržovat patřičné zákony.

Předposlední kapitola byla zaměřena na praktické příklady obchodní korporace a na základě zhodnocení výpočtů daňových povinností lze konstatovat, že obchodní korporace již používá některé možnosti daňové optimalizace, a proto bylo komplikovanější najít další způsoby, jak snížit daňovou povinnost. V práci je uvedeno celkem 5 variant, které mohou být použity pro snížení daně roku 2014, a poté může být využito daňových úspor pro jiné účely. První variantou, která se jeví jako nejefektivnější, bylo použití odpočtu daňové ztráty. Pokud by základ daně nedosahoval výše neuplatněné ztráty, východiskem by mohlo být přerušení

daňových odpisů, tím dojde k navýšení základu daně a poté lze ztrátu odečíst v plné výši. Bohužel tento odpočet může být použit podle řešení pouze v jednom roce, proto v dalších letech je třeba najít další východiska. Druhou variantou bylo zvýšení daňových odpisů a podle výpočtu metod odpisování je zřejmé, že vyšších hodnot lze docílit u degresivních odpisů. Na celkové daňové povinnosti byla tato možnost optimalizace skoro zanedbatelná, jelikož došlo ke zvolení tohoto odpisování pouze u jednoho druhu majetku. Degresivní odpisování lze proto vyhodnotit jako doporučení pro YZ, a. s., aspoň u majetku, který se rychle opotřebovává. Třetí varianta zahrnovala kombinaci komponentního odpisování s tvorbou rezervy na opravu hmotného majetku, ale na základě uvedeného příkladu a právních norem lze konstatovat, že komponentní odpisování neovlivní základ daně, tudíž není vhodným řešením pro optimalizaci a tvorba rezervy na opravu hmotného majetku není realizovatelná spolu s metodou komponentního odpisování. Při použití paušálních výdajů na dopravu, jako čtvrtá varianta, také nedochází k příliš výraznému snížení daně a konečnou pátou variantou byl prodej podílu dceřiné společnosti, jež se jeví jako další vhodné řešení, byť pouze pro jeden rok. V dalších letech by bylo vhodné pro docílení optimalizace použití kombinací jednotlivých variant a tak jistě dojde k výraznější změně daňové povinnosti. Na konci této kapitoly jsou proto uvedeny jisté východiska pro rok 2015, které lze realizovat.

Na základě této práce může být vyvozen závěr, že při výpočtu dani z příjmu právnických osob je třeba využívat všech znalostí, ať už je to způsob výpočtu daně a dodržování termínu daňového přiznání, ale také správné zaúčtování jednotlivých položek, sestavení účetních výkazů, provádění inventarizace, rozhodování se v případě nedobytných pohledávek, plánu a realizace obchodu a další. Setkáváme se s různými situacemi, o kterých je třeba mít základní informace, a proto se toto téma stává velmi komplexním a rozšířeným. Dále je třeba sledovat změny v této oblasti, jelikož daň z příjmu právnických osob se neustále vyvíjí a varianty, které byly navrženy, nemusí být za určitý čas vhodné. Daňová optimalizace také neznamená jen cíl změnit základ daně, ale zabývat se kvalitním a úsporným chodem celé korporace. Je třeba všechny možné varianty analyzovat v předběžných plánech, kalkulacích a poté se rozhodnout. Podstatným východiskem je vyvarovat se přílišné úspore, neboť tento postoj by mohl mít důsledek nežádoucích situací. Nakonec lze konstatovat, že správná volba pro optimalizaci je kvalifikovaný management s praxí, neustálé sledování trhu, dodržování zákonů, norem, používání znalostí, dovedností a dalších možností, avšak to je již v kompetenci každé korporace dle jejího uvážení.

Seznam použité literatury

Odborné publikace:

AMBROŽ, Jan. *Daňová přiznání a optimalizace*. Praha: Koršach, 2007. 219 s. ISBN 978-80-86296-14-2.

JOSKOVÁ, Lucie. *Fúze - právo, účetnictví a daně: praktická příručka pro realizaci vnitrostátních fúzí společností s ručením omezeným a akciových společností*. Praha: Linde, 2012. 151 s. ISBN 978-80-7201-885-7.

KLIKOVÁ, Christiana a Igor KOTLÁN. *Hospodářská politika*. 3. vyd. Ostrava: Institut vzdělávání Sokrates, 2012. 293 s. ISBN 978-80-86572-76-5.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 228 s. ISBN 978-80-7478-047-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

LEIWEY, Danny and Robert PERKS. *Accounting: understanding and practice*. 4. ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013. 528 p. ISBN 978-0-07-713913-1.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

NEVIMA, Jan. *Základy ekonomie*. 1. vyd. Ostrava-Mariánské Hory: Obchodní akademie a Vyšší odborná škola sociální, 2011. 80 s. ISBN 978-80-87540-65-7.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1120 s. ISBN 978-80-7263-867-3.

STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 208 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Právní předpisy:

Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) pro podnikatele účt. v podvoj. účet., ve znění pozdějších předpisů.

Výroční zpráva YZ, a. s. 2013.

Zákon č. 89/2012 Sb., o občanském zákoníku, v platném znění.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění.

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů („Zákon o přeměnách“).

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Internetové zdroje:

BUSINESS.CENTER.CZ. *Lafferova křivka* [online]. [cit. 12. 11. 2014]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p975-Lafferova-krivka.aspx>

DĚRGEL, Martin. Daňové výdaje spojené se zaměstnanci. *Daňáři online* [online]. 9. 9. 2004 [cit. 15. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2584v3350-danove-vydaje-spojene-se-zamestnanci/?search_query=%24issue%3D1155.

EUROEKONOM.CZ. *Nastal čas zrušit daň z příjmu právnických osob* [online]. 19. 7. 2005 [cit. 12. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.euroekonom.cz/analyzy-clanky.php?type=jz-dpo>

FINANCE.CZ. *Fiskální politika* [online]. [cit. 1. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/makrodata-eu/statni-rozpocet/fiskalni-politika/>

FUČÍKOVÁ, Jana. Účtování mezd. *Uctovani.net* [online]. 26. 1. 2012 [cit. 1. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-mezd&idc=60>.

HLAVACKOVA, Ditta. Carrying forward of tax losses. *Corporate Income Tax in the Czech Republic* [online]. [cit. 19. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/corporate-income-tax/czech-republic>

MARTÍNKOVÁ, Michaela. Daň dědická a darovací od roku 2014. *Portal.pohoda.cz* [online]. Praha 4. 4. 2014 [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/dan-dedicka-a-darovaci-od-roku-2014/?css=print>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MF: *Finanční zpravodaj číslo 3/2011 ze dne 6. dubna 2011* [online]. MF [6. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni->

zpravodaj/2011/financni-zpravodaj-cislo-32011-1546.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *MF: Fiskální výhled ČR ze dne 30. 5. 2014* [online]. MF [30. 5. 2014]. Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/fiskalni-vyhled/2014/fiskalni-vyhled-kveten-2014-18004>.

POSPÍŠILÍK, Karel. Právnícké osoby a daň z příjmu. *Finance.cz* [online]. 3. 3. 2010 [cit. 22. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/254518-pravnicke-osoby-a-dan-z-prijmu/>.

PROFISPOLEČNOSTI.CZ. *Funkce daní* [online]. [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/404-funkce-dani>.

SOUKUPOVÁ, Klára. Vyberte si: Kalendářní nebo hospodářský rok?. In: *Podnikatel.cz* [online]. 4. 5. 2009 [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/vyberte-si-kalendarni-nebo-hospodarsky-rok/>.

ŠINDLERA, Vladimír. Daňová harmonizace. *Finance.cz* [online]. 25. 6. 2001 [cit. 1. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>.

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

HDP – hrubý domácí produkt

HM – hmotný majetek

K_1 – koeficient pro první rok odpisování

K_D – koeficient pro další léta odpisování

K_{ZZC} – koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

PHM – pohonné hmoty

PLO – počet let, po která byl majetek odpisován

PLO_{ZZC} – počet let odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny

RO – roční odpis

ROS – roční odpisová sazba

SP – sociální pojištění

SZD – snížený základ daně

TZP – tělesné zdravotní postižení

VC – vstupní cena

VH – výsledek hospodaření před zdaněním

ZC – zůstatková cena

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZoR – zákon o rezervách

ZP – zdravotní pojištění

ZVC – zvýšená vstupní cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2015

.....
Markéta Jindr

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Výpočet základu daně roku 2013 (Kč)

Příloha č. 2 – Přiřazení položek do řádků v daňovém přiznání (Kč)

Příloha č. 3 – Výpočet daňové povinnosti za rok 2014 (Kč)

Příloha č. 4 – Daňové přiznání za rok 2013 (Kč)